

**UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO**

**ESCUELA DE CONTABILIDAD**



**DISEÑO DE UN PROGRAMA DE AUDITORÍA  
TRIBUTARIA PREVENTIVA IGV-RENTA PARA  
EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE  
COMBUSTIBLE LÍQUIDO EN LA CIUDAD DE  
CHICLAYO**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE:**

**CONTADOR PÚBLICO**

**AUTOR:**

**Jessica Karina Nuñez Jimenez**

**Chiclayo, 19 de Noviembre del 2014**

**DISEÑO DE UN PROGRAMA DE AUDITORÍA  
TRIBUTARIA PREVENTIVA IGV-RENTA PARA  
EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE  
COMBUSTIBLE LÍQUIDO EN LA CIUDAD DE  
CHICLAYO**

**POR:**

**Jessica Karina Nuñez Jimenez**

Presentada a la Facultad de Ciencias Empresariales de la  
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, para optar el

**Título de:**

**CONTADOR PÚBLICO**

**APROBADO POR:**

---

Mgtr. Cecilia Alayo Palomino  
Presidente de Jurado

---

Mgtr. Leopoldo Carbonel Mendoza  
Secretario de Jurado

---

Mgtr. Enrique San Miguel Romero  
Vocal/Asesor de Jurado

**CHICLAYO, 2014**

## **DEDICATORIA**

**A:**

Dios por ser el ejemplo a seguir, por ser un verdadero amigo con el que puedo contar en todo momento, siendo mi fortaleza para seguir adelante y mi guía en la vida para alcanzar el éxito profesional, familiar y personal.

Mis padres Julio y Nelly quienes me han demostrado que lo más importante en la vida es ser feliz, luchando por nuestros objetivos, sin dejarnos vencer ante las adversidades que se nos presenten.

Mi abuela aunque ella no esté físicamente conmigo, siempre será la fuerza y motor que me obliga a ser cada día mejor como persona y profesional.

**JESSICA KARINA**

## **AGRADECIMIENTO**

**A:**

Mi asesor de tesis por su apoyo y asesoramiento brindado, por su confianza y apoyo en mi trabajo permitiéndome concluir de manera oportuna y eficaz.

A todos mis profesores de UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO-USAT que me brindaron su ayuda en este trabajo.

Mis familiares por el apoyo incondicional brindado para ser una buena profesional.

**JESSICA KARINA**

## RESUMEN

La investigación realizada determinó la importancia de diseñar un programa de auditoría tributaria preventiva para empresas comercializadoras de combustible líquido. De acuerdo con el problema planteado, la falta de un adecuado control interno y desconocimiento o interpretación errónea de las normas tributarias, originan que las operaciones empresariales tengan un alto grado de contingencias tributarias. Para hacer frente a esto, los objetivos de la investigación se orientaron a diseñar un programa de auditoría preventiva IGV-IR para la prevención de contingencias tributarias en las empresas comercializadoras de combustible líquido; evaluar el control interno; proponer procedimientos para el IGV-IR tercera categoría para evitar reparos y sanciones administrativas; y determinar las ventajas del diseño de un programa de auditoría tributaria preventiva en las empresas de este sector. La hipótesis planteada asume que con el diseño de un programa de auditoría tributaria preventiva IGV-IR se permitiría prevenir contingencias tributarias en las empresas dedicadas a la comercialización de combustibles; puesto que según Effio (2011), la auditoría preventiva evalúa decisiones de la dirección y permite a la empresa verificar la situación tributaria en la que se encuentra, permitiendo corregir de forma óptima los errores encontrados. En ese sentido, la teoría de la discrecionalidad (Castro, 2012) sostiene que la fiscalización tributaria ejercida por la SUNAT constata el efecto de los deberes tributarios. Asimismo, la teoría de las reformas legales y carga tributaria de Wonsang y Cabrera (2010), sugiere que las reformas legales conllevan frecuentemente a incurrir en errores u omisiones.

**Palabras Clave:** Programa de auditoría tributaria preventiva, contingencias tributarias; Impuesto general a las Ventas e Impuesto a la Renta- Tercera categoría.

## **ABSTRACT**

The conducted research has determined the importance of designing a program of preventive tax audit for liquid fuel trading companies. According to the problem posed, the lack of adequate internal control and knowledge or the misinterpretation of tax regulations causes a high degree of tax contingencies in business operations. In order to address this issue, the research main goals were oriented to design a program of preventive tax audit IGV-IR for the prevention of tax contingencies in fuel oil trading companies; to evaluate the internal control; to propose procedures for IGV-IR third category, to avoid repairs and administrative sanctions; and to determine the advantages of designing a program of preventive tax audit firms in this sector. The hypothesis assumed that the design of a program of preventive tax audit IGV-IR would prevent tax contingencies in companies engaged in the trading of fuels; since according to Effio (2011), a preventive audit evaluates management decisions and allows the company to verify the tax situation, allowing it to optimally correct the errors found. In this sense, the theory of discretionality (Castro, 2012) argues that the tax control exercised by the SUNAT notes the effect of tax obligations. Also, the theory of legal reforms and tax burden of Wonsang y Cabrera (2010), suggests the legal reforms often lead to making mistakes or omissions.

**Key Words:** Program of audit tax preventive, contingencies tax; tax general of the sales and tax of the Renta Third category.

## ÍNDICE

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

RESUMEN

ABSTRACT

I. INTRODUCCIÓN	12
II. MARCO TEÓRICO.	14
2.1 Antecedentes del tema de investigación.	14
2.2 Teorías	18
2.3 Bases teóricas.	22
2.3.1 Auditoría Tributaria.	22
2.3.2 Contingencias tributarias	50
III. METODOLOGÍA	94
3.1. Tipo de Investigación.	94
3.2. Diseño de Investigación.	94
3.3. Población	94
3.4. Muestra.	94
3.5. Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos	95
3.5.1. Métodos.	95
3.5.2. Técnicas	95
3.5.3 Instrumentos	97
3.5.4 Técnicas de procesamiento de datos	97
3.5.5 Análisis estadístico porcentual	97
IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN	98
4.1 Resultados	98
4.1.1 Descripción de la empresa	98
4.1.2 Resultados de las encuestas aplicadas a las empresas de combustibles en la ciudad de Chiclayo respecto al requerimiento, recepción y adquisición del combustible.	98
4.1.3 Resultados de la encuesta realizada a los propietarios, socios o accionistas de las empresas	123
4.2 Discusión	129

4.3 Propuesta de un diseño de programa de auditoría tributaria preventiva IGV-Renta para prevenir contingencias tributarias en las empresas comercializadoras de combustible líquido. _____	131
4.4 Objetivos del programa _____	132
4.5 Programas de Auditoría Tributaria Preventiva _____	134
V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES _____	153
5.1 Conclusiones _____	153
5.2 Recomendaciones _____	154
VI. <i>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:</i> _____	155
VII. <i>ANEXOS</i> _____	157



## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Crédito Fiscal.....	57
Tabla 2: Mermas, desmedros.....	61
Tabla 3: Operaciones sujetas al sistema.....	71
Tabla 4: Opinión de los gerentes, representante legal y/o contadores públicos respecto a relevar información acerca del requerimiento de combustible.....	99
Tabla 5: Opinión de los gerentes, representante legal y/o contadores públicos a relevar información respecto a la recepción de combustible.....	107
Tabla 6: Opinión de los gerentes, representante legal y/o contadores públicos respecto a la adquisición de combustible .....	115
Tabla 7: Opinión de los propietarios, socios, accionistas y/o representantes legales sobre la confiabilidad de la información .....	124
Tabla 8: Opinión de los propietarios, socios, accionistas y/o representantes legales sobre la percepción del riesgo.....	126
Tabla 9: Opinión de los propietarios, socios, accionistas y/o representantes legales sobre la auditoría tributaria preventiva.....	128

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Control diario de ventas .....	101
Figura 2: Revisión del reporte de ventas mensual .....	102
Figura 3: Elaboración de una hoja de inspección .....	103
Figura 4: Conciliación de las notas de requerimiento de combustible.....	104
Figura 5: Revisión de la solicitud de abastecimiento de combustible .....	105
Figura 6: Cotejar el flujo de caja .....	106
Figura 7: Revisión del manual sobre los procedimientos de descarga de combustible.....	109
Figura 8: Evaluación de los informes de autorización de medidas de seguridad .....	110
Figura 9: Cotejar el registro .....	111
Figura 10: Inspección física de la documentación .....	112
Figura 11: Preparación de un informe de ventas .....	113
Figura 12: Verificación de los comprobantes de pago.....	114
Figura 13: Reportes de validación del SCOP. ....	117
Figura 14: Inspección de documentación de requerimiento de combustible.....	118
Figura 15: Control de ingresos y salidas de las cisternas .....	119
Figura 16: Revisión del registro de compras .....	120
Figura 17: Inventariado físicamente de los tanques.....	121
Figura 18: Comprobantes y el monto coinciden en el registro de compras.....	122

## **I. INTRODUCCIÓN**

En la actualidad la incertidumbre que generan las revisiones tributarias puede ser solucionada con programas de auditoría preventiva porque mediante este tipo de programas la empresa puede adelantarse a los eventos indeseados que generen reparos tributarios.

Los constantes cambios de las normas tributarias y la falta de asesoramiento tributario especializado, hace que muchas empresas tengan dificultades en determinar sus impuestos a pagar originando luego de revisiones efectuadas por la administración tributaria la aplicación de sanciones y pagos de tributos con sus respectivos intereses que originan cargas que no fueron consideradas por la empresa inicialmente.

Un programa de auditoría preventiva tributaria aplicado a las empresas les permitirá poder tener un control antes y que permiten verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales a cargo de los entes empresariales.

La finalidad de realizar programas de auditoría preventiva permite ayudar a descubrir las posibles contingencias y presentar las posibles soluciones, de manera que en caso se produzca una fiscalización se reduzcan significativamente los posibles reparos por desconocimiento de normas y por falta de control contable.

Las empresas dedicadas a comercializar combustible no dejan de ser susceptibles de estos riesgos que luego de revisiones tributarias efectuadas por el ente administrador del tributo originan reparos tributarios originando dificultades financieras para hacer frente a dichas obligaciones.

Las firmas auditoras de primer nivel que auditan las empresas transnacionales y grupos empresariales peruanos ofrecen estos programas de auditoría porque les permiten minimizar los riesgos de los reparos tributarios.

Es por eso que el diseño de un programa de auditoría tributaria preventiva IGV-Renta para empresas comercializadoras de combustible es una herramienta indispensable para enfrentar la incertidumbre que siempre genera las verificaciones y/o fiscalizaciones tributarias por parte de la administración tributaria.

Por lo tanto todos estos aspectos mencionados brevemente, se exponen de manera organizada en el presente informe final de investigación, que dicho sea de paso responde al esquema oficial de la Escuela de Contabilidad, Facultad de Ciencias Empresariales, de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo – Chiclayo, en ese sentido el presente trabajo de investigación se ha estructurado de la siguiente manera: en la introducción, donde se abordan los aspectos generales que originan la presente investigación. En el marco teórico donde se presentan los antecedentes del tema de investigación, las teorías, y bases teóricas en general sobre el tema investigado y la metodología, abarca el tipo de investigación, el diseño de la investigación, la población y la técnica de muestreo por lo que en los resultados y discusión, los resultados obtenidos y la discusión de los mismos, realizados a empresas comercializadoras de combustible de la ciudad de Chiclayo, también se presenta la propuesta.

Finalmente se presenta la propuesta, conclusiones y recomendaciones, las referencias bibliográficas y los respectivos Anexos.

## **II. MARCO TEÓRICO.**

### **2.1 Antecedentes del tema de investigación.**

Al indagar fuentes bibliográficas relacionadas con el presente trabajo de investigación, se encontraron referencias, de las cuales se han revisado y analizado las siguientes:

- ✓ Castro, E. (2012). En su tesis denominada: “La Discrecionalidad como factor de transgresión de principios y derechos constitucionales del contribuyente en los procedimientos de fiscalización tributaria en el Perú”. Lambayeque. Concluye:

El procedimiento de fiscalización tributaria ejercida por la SUNAT y la transgresión de principios y derechos constitucionales de los contribuyentes se da que en el ejercicio de la facultad de fiscalización se cometen excesos por parte de la administración tributaria ocasionando arbitrariedades en contra de los contribuyentes y que la falta de capacitación de algunos auditores encargados de la fiscalización y el desconocimiento de los derechos que otorga la ley a favor de los contribuyentes, genera que se cometan excesos dentro del procedimiento.

#### **COMENTARIO:**

En lo concerniente a la facultad de fiscalización muchas veces la SUNAT comete algunos excesos tributarios ocasionando ciertas arbitrariedades contra los contribuyentes, respecto a este también se da la falta de capacitación de algunos auditores que por tener dicho desconocimiento sobre ciertas leyes cometen ciertas injusticias en contra del contribuyente causando ciertos perjuicios en contra de este.

- ✓ Alcántara, C. (2011). En su tesis denominada: “Los derechos fundamentales de los contribuyentes como limite a la facultad de fiscalización administrativa.” Lambayeque. Concluye:

El procedimiento de fiscalización es aquel que permite a la administración tributaria poder constatar el efecto cumplimiento de los deberes tributarios de los administrados, por tal motivo cabe recalcar que esta facultad debe ser ejercida en forma discrecional y dentro de la protección legal que resguarda los derechos de los contribuyentes.

#### COMENTARIO:

La administración tributaria está encargada de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como también ayudar al contribuyente a que conozca sus derechos, aspectos legales, etc.; para que así el contribuyente pueda tener conocimiento de lo que es un procedimiento de fiscalización al momento que este se realice en sus empresa.

- ✓ Chávez, K. (2011). En su tesis denominada: “La auditoría interna y la evaluación de indicios de fraude y la implementación de medidas preventivas en la empresa almacenes y representaciones DEKA SAC.” Lambayeque. Concluye:

La auditoría interna es uno de los componentes del sistema del control interno del nivel gerencial o directiva encargado de medir y evaluar la eficiencia, eficacia y economía de los demás controles asesorando la dirección en la continuidad del proceso administrativo y de la revaluación de los planes establecidos para lo cual se recomienda los correctivos necesarios para el cumplimiento de las metas u objetivo previstos. Además es importante que exista una revisión regular por un personal calificado para determinar que el sistema de control interno en general es el adecuado, y mediante pruebas constantes determinar que han resultado operativamente efectivos, de existir fallas, deficiencias o cambios inefectivos, debe ser modificado apropiadamente efectuando los cambios necesarios a nuevas situaciones.

#### COMENTARIO:

En toda entidad bien organizada para poder mantener la vigilancia sobre el control de dirección, se hace necesario adquirir un programa sistemático de revisión y valoración para comprobar que las responsabilidades delegadas han sido bien encausadas y que las políticas y procedimientos establecidos se han llevado tal como estaba previsto en el plan estratégico de la empresa.

- ✓ Espino, C. (2010). En su tesis denominada: “Propuestas de un programa de auditoría preventiva para detectar lavado de activos de una entidad financiera” Lambayeque. Concluye:

El lavado de activos en muchos países es considerado como conducta ilegal y es el mecanismo a través del cual se oculta el verdadero origen de dinero que procede de actividades ilegales, tanto en moneda nacional como extranjera y cuyo fin es presentarlos como legítimos en el sistema económico de un país.

En este contexto un programa de auditoría ayudara a detectar operaciones sospechosas inusuales.

#### COMENTARIO:

Actualmente las entidades financieras a pesar de contar con bases legal no siempre podrán detectar operaciones ilegales, debido a que existen vacíos en las leyes y no se establecen las medidas suficientes para detectar operaciones inusuales o sospechosas.

- ✓ Morales, J. y Matos, A. (2010: 11-13). En su libro titulado: Fiscalización tributaria. Caballero Bustamante. Lima. Expresa:

El trabajo de la administración tributaria se orienta hacia objetivos importantes, por una parte de mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sobre todo por la vía voluntaria, lo cual garantiza la adecuada equidad del sistema y por otra la necesidad de elevar la eficiencia de la administración dirigido a una mejor asistencia al contribuyente y un menor costo de recaudación. Las administraciones tributarias modernas enfrentan en la actualidad diferentes cambios motivados por la especialización en el desarrollo de sus funciones, las innovaciones tecnológicas y la reestructuración organizativa de sus niveles que conducen a una serie de acciones preventivas necesarias para la evolución de sus estructuras organizativas. Los constantes cambios que dentro del proceso de modernización enfrentan en la actualidad las administraciones tributarias conducen a una serie de acciones que le exige contar con personal informado, preparado, calificado y cuyo nivel de especialización le permita obtener resultados acorde a sus objetivos y misión institucional.

- ✓ Ortega, R. y Castillo, J. (2009: 115). En su libro titulado: Contingencias Tributarias. Caballero Bustamante. Lima. Expresa:

Los contribuyentes en un sin número de acciones, no suelen afrontar adecuadamente un proceso de fiscalización siendo que en la mayoría de los casos ello obedece a la tal consabida falta de acreditación o fehaciencia de operaciones así como también por una inapropiada interpretación de la normativa tributaria, o en todo caso porque el contribuyente se aventura a llevar a cabo operaciones que ante la ausencia de consejería legal o contable previa, traen como consecuencia un incremento en el nivel del riesgo fiscal. Lo que se busca es proporcionar la suficiente información para por un lado prevenir contingencias tanto laborales como tributarias y de otro afrontar satisfactoriamente un proceso de inspección o de fiscalización.



## **2.2 Teorías**

### **✓ Teoría de la Disuasión según Allingham y Sadmo.**

De acuerdo a la teoría de la disuasión, el pago del impuesto es resultado de una decisión económica racional: los individuos estarán dispuestos a pagar tanto perciban que el beneficio de evasión sea inferior al costo probable de penalización que tuviera que incurrir en caso de ser descubierto.

De acuerdo a dicha teoría, para una persona adversa al riesgo, la disposición a pagar impuestos será mayor cuando:

- a) Mayor sea la probabilidad que la Administración Tributaria descubra y sancione a los evasores.
- b) Mayor sea la penalidad que se aplique a los evasores.

Sin embargo, estudios realizados en muchos países, incluido el nuestro, muestran que esta teoría tiene limitado poder explicativo y que los tradicionales métodos de coerción mediante fiscalizaciones y penalidades explican solo una fracción del cumplimiento fiscal voluntario.

Así se ha encontrado que en economías desarrolladas con altos niveles de cumplimiento de sus obligaciones tributarias como es el caso de los países nórdicos, los ciudadanos perciben que en realidad la administración tributaria de su país no tiene necesidad de desplegar operativos para detectar a los evasores.

### **✓ Teoría de Ekeberg según Ekeberg**

Ekeberg considera el deber de tributar como un axioma que en sí mismo no reconoce límites pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir el interés general. El último fundamento jurídico del tributo es precisamente el de

que no necesita fundamento jurídico alguno. A sí como la nación y el estado, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general.

De esta manera, de acuerdo con esta teoría el fundamento jurídico del tributo es, precisamente que no necesita ningún fundamento jurídico para justificar su existencia.

Aquí se compara a la tributación con la vida de los ciudadanos la ofrenda de sus vidas, sin que para ello sea necesaria la existencia de fundamento jurídico alguno, para exigir la ofrenda de cosas menos valiosas que la vida, no es necesario la existencia de un fundamento jurídico, porque todos los ciudadanos deben aportar a la comunidad de fuerzas y valores económicos de que disponen, cuando lo exige el bienestar general.

✓ **La teoría del proceso de fiscalización de Ortega, R. y Castillo, J.**

Expresa que los contribuyentes en un sin número de acciones, no suelen afrontar adecuadamente un proceso de fiscalización siendo que en la mayoría de los casos ello obedece a la tal consabida falta de acreditación o fehaciencia de operaciones así como también por una inapropiada interpretación de la normativa tributaria, o en todo caso porque el contribuyente se aventura a llevar a cabo operaciones que ante la ausencia de consejería legal o contable previa, traen como consecuencia un incremento en el nivel del riesgo fiscal. Lo que se busca es proporcionar la suficiente información para por un lado prevenir contingencias tanto laborales como tributarias y de otro afrontar satisfactoriamente un proceso de inspección o de fiscalización.

En la actualidad, las empresas se enfrentan a un mundo cada vez más competitivo, producto de la globalización, la conformación de bloques económicos, el desarrollo tecnológico, entre otros.

En este contexto sobrevivir, lograr posicionarse en el mercado, obtener una ventaja diferenciada permanente, es una tarea difícil para las empresas puesto que muchas de estas desconocen o toman mucha importancia a lo que respecta con las obligaciones tributarias que tengan, lo cual para que estas se encuentren en regla es decir no tengan ningún problema tributario deben de tener conocimiento sobre cuáles son las contingencias tributarias que puede afectarles en su entorno en el cual se desarrollan lo cual les obligara así a poder ser más eficiente dependientemente del lugar donde se localicen.

A través de llevar un control podemos determinar responsabilidades y mejorar los controles existentes para el apego a las normas establecidas en materia tributaria informando a la gerencia y empleados sobre los posibles desvíos en la implementación de controles o procedimientos que regulan los eventos administrativos- tributarios , permitiendo la localización de las actividades ejecutadas en forma alterada o que dificulten el logro del cumplimiento de los deberes formales en materia de impuestos para obtener su corrección y evitar ser sancionada.

✓ **La teoría de las contingencias tributarias según Espinoza, J.**

Indica que para el contribuyente es esencial contar con información oportuna y significativa para cumplir con sus obligaciones tributarias, y especialmente para establecer una debida interpretación y aplicación de las leyes tributarias.

Esto, no sólo le permite tener una adecuada conciencia tributaria, sino que además, le permite evitar o disminuir contingencias con la administración tributaria.

El contribuyente puede adoptar libremente su sistema de Contabilidad el cual es el conjunto de elementos materiales (como recursos humanos, registros y documentos contables) y el conjunto de principios, normas y procedimientos que permiten el registro, acumulación y entrega de información cuantitativa de los hechos económicos a los usuarios de ella.

✓ **La teoría de las reformas legales y carga tributaria según Wonsang, C. y Cabrera, M.**

Se basa en que las constantes reformas legales y la carga tributaria a la que están sometidos los contribuyentes, conllevan frecuentemente a incurrir en errores u omisiones por desconocimiento o intencionados, los cuáles, se derivan en contingencias tributarias o pagos excesivos de impuestos.

Las empresas constantemente demandan de herramientas que les permita evaluar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y la razonabilidad de los montos que se consignan en la declaración anual del Impuesto a la Renta, así como de otros impuestos y tributos retenidos a terceros. El análisis mediante la evaluación de los conceptos que integran las bases imponibles y de los criterios establecidos por la Administración Tributaria permite establecer la existencia de delitos de defraudación, infracciones tributarias, contravenciones o faltas reglamentarias.

## **2.3 Bases teóricas.**

### **2.3.1 Auditoría Tributaria.**

#### **2.3.1.1 Definición de auditoría tributaria**

Según Effio, F. (2011), la auditoría tributaria es un examen dirigido a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, así como también de aquellas obligaciones formales contenidas en las normas legales. A través de ella se examinan las declaraciones juradas presentadas, los estados financieros, libros, registros de operaciones y toda la documentación sustentatoria de las operaciones económicas financieras, aplicando técnicas y procedimientos, a fin de evaluar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del sujeto fiscalizado, determinando si existen omisiones que originen obligación tributaria a favor del fisco o a favor del contribuyente.

Para Wonsag, C. y Cabrera, M. (2009), la auditoría tributaria podría conceptuarse como el examen fiscalizador que realiza un auditor fiscal o independiente para determinar la veracidad de los resultados de operaciones y situación financiera declarados por la empresa( contribuyente), a través de su información financiera u otro medios.

Así mismo Huaroto, F. (2009), la auditoría tributaria es un examen de la situación tributaria de las empresas con la finalidad de poder determinar el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la revista de actualidad empresarial (2010), lo define a esta auditoría como el conjunto de técnicas y procedimientos destinados a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes.

Por lo que Vera, I.(2006), define a la auditoría tributaria como el examen dirigido a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes así como también de aquellas obligaciones formales contenidas en las normas tributarias vigentes.

Por lo que en tal sentido esta auditoría se orienta a:

- Descubrir errores importantes en la información financiera, que incidan en los resultados económicos
- Descubrir posibles fraudes tributarios
- Determinar la correcta aplicación de normas tributarias
- Determinar la materia imponible afecta a impuesto
- Determinar el cumplimiento oportuno de los pagos de impuestos

En nuestro país la auditoría tributaria es ejercida principalmente por los auditores de la Superintendencia Nacional de Contribuciones (SUNAT), los cuales son capacitados por dicho organismo para el mejor cumplimiento de su misión.

#### **2.3.1.2 Objetivos de la auditoría tributaria**

Dentro de los objetivos a considerar tenemos:

- Verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias
- Determinar la veracidad de la información consignada en las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes
- Verificar que lo declarado corresponda tanto a las operaciones registradas en los libros contables como a la documentación sustentatoria y que refleje todas las transacciones económicas efectuadas
- Verificar si las base imponible, tasas e impuestos calculados están correctamente determinados
- Detectar oportunamente a los contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones tributarias
- Verificar que la aplicación de las prácticas contables hayan sido realizadas de acuerdo a las normas contables.

### **2.3.1.3 Auditoría tributaria independiente**

La Auditoría tributaria independiente (denominada también auditoría tributaria preventiva), es realizada por auditores independientes. Este tipo de auditoría tiene objetivos básicamente preventivos, pues el resultado de la misma, permite a la empresa verificar la situación tributaria en la que se encuentra, pudiendo corregir de forma óptima los errores encontrados.

Es decir este tipo de auditoría solo es de carácter preventivo en la que el auditor es contratado por el cliente y sus informes sirven tanto para el que lo contrato en este caso el cliente así como para la administración.

Para la revista asesor empresarial (2010), la auditoría tributaria preventiva es una evaluación de la situación tributaria de una empresa con el propósito de conocer las deficiencias administrativas y contables que originan contingencias tributarias para fortalecerlas y evitar así el involuntario incumplimiento de las obligaciones y es importante ya que es una acción que nos conduce a mejorar los controles en materia de responsabilidad impositiva y asegura que las eventuales fiscalizaciones de la administración tributaria no tengan repercusiones de importancias no previstas.

Este tipo de auditoría se caracteriza por ser de previsión lo que supone el conocimiento anticipado de hechos, circunstancias y las situaciones que deben ser atendidas de la mejor forma para evitar daños y perjuicios que de no ser advertidos y corregidos oportunamente podrían originar graves contingencias tributarias.

Según Vera, I. (2006), la auditoría tributaria independiente es aquella que es realizada por un auditor independiente u organización de auditoría privada cuyo objetivo principal es certificar que el sujeto fiscalizado a cumplido con sus obligaciones tributarias de manera razonable.

La ventaja de este tipo de auditoría en comparación con la realizada por la administración tributaria, es su carácter eminentemente preventivo, pues los resultados que arroje el trabajo, la empresa podrá efectuar las correcciones

pertinentes a fin de no incurrir en faltas ante una posible revisión de la autoridad fiscal.

Este tipo de auditora es por voluntad propia del contribuyente y los resultados que arroje la misma no tienen efectos legales.

### **2.3.1.3.1 Razones para realizar una auditoría tributaria independiente**

Dentro de las razones para realizar este tipo de auditoría tenemos:

a) La principal razón es para poder anticiparse a los hechos, es decir con los resultados de una auditoría podemos conocer de antemano la verdadera situación tributaria de una entidad a una fecha dada, teniendo la posibilidad de corregir y regularizar los errores cometidos durante un ejercicio.

b) La posibilidad de cuantificar económicamente el costo de esos errores y, de ser posible, determinar el importe que significaría, el regularizar voluntariamente dichas omisiones, pues podríamos acogernos a una serie de beneficios en la reducción de las sanciones tributarias por la regularización voluntaria.

### **2.3.1.3.2 Etapas de la auditoría tributaria independiente**

#### **2.3.1.3.2.1 Planeamiento de la auditoría**

En esta etapa el auditor evalúa el contexto en el que se desarrolla el negocio y determina los puntos débiles.

Es un documento en el cual se plasmará los procedimientos más adecuados a fin de alcanzar los objetivos trazados. Mediante el planeamiento de Auditoría, se establecen las áreas críticas de los rubros de los estados Financieros, en las que posiblemente se determine una mayor obligación tributaria, precisando la estrategia de la auditoría que permitirá determinar y programar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar, mediante el conocimiento del giro o actividad que desarrolla el contribuyente y comprensión de los sistemas de contabilidad y control interno. Es importante indicar que la planificación variará de acuerdo a la magnitud del contribuyente.



Efectuar un buen planeamiento de auditoría, se justifica principalmente para:

- Administrar de forma eficiente los tiempos en la ejecución de la Auditoría
- Tener evidencias de las zonas críticas en donde se necesita mayor dedicación de verificación.
- Determinar la cantidad de personas que se necesitan para efectuar el trabajo de Auditoría.
- Llevar de forma ordenada y estructurada el trabajo de auditoría.
- Tener un conocimiento certero de la empresa y de sus características propias.

El planeamiento culmina con la elaboración de un informe de planeamiento, en el que se establece la estrategia global que determinará los procedimientos de auditoría que corresponderá aplicar a los puntos críticos determinados y el tiempo necesario para la ejecución.

El informe de planeamiento, deberá ser firmado por los responsables del trabajo de auditoría. Cuando lo amerite, se podrá replantear el planeamiento inicial previamente efectuado, cuando éste observe otros hechos de relevancia que a su criterio justifiquen el cambio.

#### **2.3.1.3.2.2 Ejecución del trabajo de auditoría**

En esta etapa el auditor desarrolla el plan de auditoría tributaria, es decir lleva a cabo los procedimientos planificados en la fase anterior y que se encuentran plasmados en el informe de planeamiento de auditoría tributaria.

En esta etapa se busca obtener suficiente satisfacción de auditoría sobre la cual puede sustentarse el informe anterior.

#### **2.3.1.3.2.3 Informe de auditoría**

Esta fase denominada también etapa de conclusión, analiza los resultados del trabajo realizado, con la finalidad de obtener una

conclusión general acerca de la situación tributaria de la empresa auditada, la que será plasmada en el informe del auditor.

### **2.3.1.3.3 Inicio de la auditoría.**

#### **2.3.1.3.3.1 Emisión de carta de entidad auditora**

Este procedimiento consiste en comunicar mediante una carta emitida por la entidad responsable de la auditoría, el inicio del trabajo de auditoría.

Mediante este documento se comunica la relación de profesionales responsables de la ejecución del trabajo de auditoría.

#### **2.3.1.3.3.2 Determinar el lugar y horario para el trabajo de auditoría**

El lugar para la fiscalización, normalmente se determina en función al lugar donde se encuentren los libros y demás documentación sustentatoria que corresponda, y el personal de apoyo de la empresa.

En cuanto al horario para realizar el trabajo de auditoría, éste debe ajustarse a la jornada de trabajo de la empresa, sin embargo de requerir mayor tiempo, se podrá coordinar con la gerencia de la empresa, para actuarse en horas y días adicionales.

#### **2.3.1.3.3.3 Reconocimiento físico de la empresa**

Para el trabajo de auditoría, se requiere realizar como parte del trabajo una visita a todos los locales ocupados bajo cualquier título, debiendo el auditor preparar una cédula en la cual referenciará el uso de cada local.

#### **2.3.1.3.3.4 Organización y poderes públicos**

Los auditores responsables de la ejecución del trabajo de auditoría, deben informarse de la organización de la empresa y quiénes son sus principales funcionarios, solicitando para su archivo, copia de la escritura de

constitución, poderes inscritos en los registros públicos, representantes legales según documentos declarados a la SUNAT, contratos de colaboración empresarial, entre otros, según las circunstancias de cada caso.

#### **2.3.1.3.4 Planeamiento del trabajo**

El planeamiento del trabajo involucra tener un certero previo conocimiento de la empresa y de sus características propias, a fin de realizar el trabajo de una forma ordenada y estructurada, que permita su eficiencia.

Lo cual comprende la descripción y conocimiento de la:

- Naturaleza del negocio
- Evaluación del control interno
- Proceso contable seguido por la empresa

#### **2.3.1.3.5 Determinación de objetivos y riesgos**

Según Slosse, C. (2004), en esta fase se determinan los objetivos generales y específicos que persiguen la auditoría, así como los riesgos que implica el desarrollo del trabajo de auditoría. Normalmente el objetivo general del desarrollo de una auditoría tributaria es obtener un grado de certeza razonable de que el contribuyente ha determinado en forma correcta su obligación tributaria de acuerdo a las normas y reglamentos que los regulen.

Para ello, se deberá determinar si la información contable y financiera con incidencia tributaria del sujeto fiscalizado, cumple de manera razonable las afirmaciones indicadas por el contribuyente según lo siguiente:

- Veracidad: Las transacciones registradas son reales, si los activos existen, si las transacciones han ocurrido y si están debidamente autorizadas.
- Integridad: Las transacciones están debidamente contabilizadas en su totalidad de acuerdo a los principios contables.
- Valuación: Las transacciones están correctamente calculadas y reflejadas por su monto adecuado, según lo establecido por las normas vigentes.

- Exposición: Las transacciones registradas, están debidamente presentadas en función a las normas correspondientes.

Por lo tanto Yarasca, P. y Álvarez, E. (2006), conceptúa al riesgo de auditoría como el riesgo de que el auditor se equivoque en su dictamen, es decir exprese una opinión inapropiada como por ejemplo en el caso de los estados financieros que de una opinión que se encuentran razonablemente y estos contengan errores importantes.

La NIA 400 define los componentes del riesgo de auditoría, los cuales son:

1. Riesgo inherente: Es la susceptibilidad de que el saldo de una cuenta o una clase de transacciones contenga errores que pueden ser importantes individualmente o acumulado con errores de otros saldos o transacciones, antes de considerar a los controles internos relacionados.

Según Peña, A. (2003), es el riesgo de que ocurran errores significativos en la información contable independiente de la existencia de los sistemas de control, este tipo de riesgo depende del tipo de negocio (la construcción es una actividad con mayor riesgo inherente que la panadería).

El riesgo inherente afecta a la extensión del trabajo de auditoría por ello a mayor riesgo inherente deberá existir una mayor cantidad de pruebas para satisfacerse determinadas afirmaciones, transacciones o acontecimientos afectados por el riesgo.

Por lo que podemos decir que el riesgo inherente está en función de la actividad de la entidad y su entorno.

2. Riesgo de control: Es el riesgo de que un error podría presentarse en el saldo de una cuenta o clase de transacciones y que sea importante individualmente o acumulado con errores de otros saldos o transacciones, no puede ser prevenido o detectado ni corregido en el período adecuado por los sistemas de control interno y contable.

Para Peña, A. (2003), es el riesgo de que el sistema de control interno del cliente no prevenga detecta o corrija dichos errores.

Este tipo de riesgo se evalúa mediante el conocimiento y comprobación a través de pruebas de cumplimiento del sistema de control interno.

3. Riesgo de detección: Es el riesgo de que los procedimientos sustantivos del auditor no detecta un error que exista en el saldo de una cuenta o clase de transacciones que pueda ser importante individualmente o acumulada con errores de otros saldos o transacciones.

Según Peña, A. (2003) es el riesgo de que un error u omisión significativo existente no sea detectado por el propio proceso de auditoría.

#### **2.3.1.3.6 Informe del planeamiento**

El Informe de planeamiento es aquel que deberá de contener lo siguiente:

- Los antecedentes y la naturaleza del negocio.
- La política salarial del personal de la empresa.
- El proceso contable que se sigue.
- Los aspectos administrativos de la empresa.
- Los objetivos generales y específicos.
- La evaluación del control interno.
- Los riesgos de auditoría que implica el trabajo.
- El personal que realiza el trabajo.
- La determinación de las principales áreas de riesgo.
- Otras que se considere necesarias.

#### **2.3.1.3.7 Papeles de trabajo**

Para Vizcarra, J. (2007), el auditor deberá documentar o mantener adecuadamente anotado en papeles de trabajo toda la información obtenida y elaborada durante el proceso de evaluación.

Según Yarasca, P. y Álvarez, E. (2006), en la auditoría los papeles de trabajo comprenden tanto los documentos recolectados como las cédulas

preparadas por el auditor durante el examen. En ellos el auditor registra los datos e información obtenida, los resultados de sus pruebas y la labor realizada.

Los papeles de trabajo son de utilidad para:

1. Ayudar a planear y ejecutar la auditoría
2. Ayudar a supervisar y revisar el trabajo de auditoría
3. Proporcionar evidencia del trabajo de auditoría llevado a cabo para sustentar la opinión del auditor.

El auditor deberá registrar en papeles de trabajo la planeación, naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría desempeñados y los resultados y conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida.

La forma y contenido de los papeles de trabajo son afectados por asuntos como:

1. La naturaleza del trabajo
2. La forma del dictamen del auditor
3. La naturaleza y complejidad del negocio
4. La naturaleza y condición de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad.
5. Las necesidades en las circunstancias particulares específicas usadas en el curso de la auditoría.

Así mismo Peña, A. (2003) presenta a los papeles de trabajo como un conjunto de documentos donde constan las tareas realizadas, los elementos de juicio obtenidos y las conclusiones a las que llegó el auditor. Constituyen por lo tanto la base para la emisión del informe y su respaldo. Su función es la de ayudar al auditor a planificar y ejecutar la auditoría y posteriormente a facilitar su revisión y supervisión ya que en ellos se encuentra la evidencia obtenida por el auditor en el desarrollo de su trabajo. Han de ser siempre lo suficientemente detallados y completos para que otro auditor sin relación previa con la auditoría efectuada sea capaz de identificar el trabajo realizado para soportar las conclusiones obtenidas.

En definitiva los papeles de trabajo son el registro material que el auditor conserva del trabajo planificado y ejecutado, donde recoge los procedimientos de

auditoría empleados en cada área de trabajo, la información obtenida y las conclusiones formuladas, por lo que deben elaborarse a medida que se van ejecutando cada una de las fases que componen el desarrollo de una auditoría.

De acuerdo a la NIA 230 “DOCUMENTACIÓN”, los papeles de trabajo incluyen:

- Información de la estructura legal y organizacional de la organización
- Extractos o copias de documentos legales, convenios y minutas importantes.
- Información del entorno económico y entorno jurídico en los que opera la organización.
- Evidencia del conocimiento del auditor de los sistemas de contabilidad y del control interno de la organización.
- Evidencia de la evaluación del riesgo inherente y del riesgo de control y de las revisiones efectuadas en ellas.
- Análisis de transacciones y saldos.
- Un registro de los procedimientos de auditoría aplicados y de los resultados de aplicación.
- Evidencia de que el trabajo realizado por los asistentes fue supervisado y revisado.
- Una indicación sobre quien efectuó los procedimientos de auditoría y cuando fueron aplicados.
- Copias de cartas o notas referentes a aspectos de auditoría comunicados o discutidos con la organización, incluyendo los términos de compromiso y las debilidades del control interno.
- Conclusiones del auditor sobre aspectos significativos de la auditoría, incluyendo la forma en que se resolvieron o trataron las observaciones y asuntos inusuales, si los hubo, y cuáles fueron los procedimientos del auditor que permitieron detectarlos.
- Copia de los resultados financieros auditores y del dictamen o informe del auditor.

#### **2.3.1.3.7.1 Objetivo de los papeles de trabajo**

Los objetivos que se persiguen con su elaboración son:

- Servir como evidencia del trabajo realizado por el auditor y de base para las conclusiones del mismo que posteriormente se plasmaran en el informe de auditoría
- Facilitar el desarrollo del trabajo y la supervisión de los colaboradores
- Constituir un precedente valioso para la programación de posteriores auditorías del mismo cliente o de otros de similares características
- Permitir informar al cliente sobre las deficiencias observadas
- Facilitar la continuidad del trabajo en el caso de que este deba ser concluido por una persona distinta de la que lo inicio.
- Permitir la revisión de la calidad del trabajo efectuado a los organismos encargados del control de calidad de la auditoría.

#### **2.3.1.3.7.2 Contenido de los papeles de trabajo**

- Índice de papeles de trabajo

Es el documento en el que se detalla el orden de los papeles de trabajo que se adjunta al expediente y señala el destino de los mismos.

- Análisis de estados financieros

Contienen los estados financieros comparativos de la empresa por el ejercicio en revisión, así como del ejercicio anterior, determinando los porcentajes de distribución de los saldos de las cuentas, como procedimiento de análisis financieros.

- Requerimientos

Son los documentos que confecciona el auditor inicialmente para solicitar documentación e información necesaria, posteriormente para hacer constar cuántos hechos o circunstancias con relevancia



se produzcan durante el desarrollo de la auditoría, así como las manifestaciones emitidas por quienes los atienden.

- Situación legal de los libros  
 Contiene el análisis de los libros requeridos y dejan constancia de la situación en que se encuentran. El auditor debe indicar los datos referidos a su legalización, así como los demás requisitos que se deben observar de acuerdo a ley.
- Reparos y observaciones  
 Contienen todos los reparos y observaciones realizadas en el transcurrir del desarrollo del trabajo de auditoría. Para el desarrollo del trabajo de campo es importante considerar que los procedimientos y técnicas que se consideran en el informe de planeamiento, no son únicos ni exclusivos, pues los auditores aplicando su criterio profesional podrán desarrollar otros que conlleven a determinar adecuadamente un reparo siempre que se explique su uso en los papeles de trabajo

### **2.3.1.3.7.3 Clases de papeles de trabajo**

Según Peña, A. (2003) se tiene:

- Papeles preparados por la propia entidad auditada  
 Están formados por toda la documentación que la empresa pone al servicio del auditor para que este pueda desarrollar su Trabajo (estados financieros, documentos contables, escrituras, actas, contratos, facturas, etc.)
- Confirmación de terceros  
 Se trata de documentos preparados, bien por la propia entidad auditada o por el auditor, en los que se solicita a un tercero, que mantiene una relación económica con la empresa (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.), que confirmen los saldos que aparecen en la contabilidad de la misma, o bien se solicita a diversos profesionales con

los que dicha empresa mantiene contratos de prestaciones de servicios (abogados, asesores, etc.), que confirmen los posibles riesgos existentes a una fecha determinada.

- Papeles preparados por el propio auditor

Está formado por toda la documentación elaborada por el propio auditor a lo largo del trabajo: cuestionarios, programas, descripciones, hojas de trabajo en las que se detallan transacciones, cálculos, pruebas, conclusiones obtenidas y ajustes o reclasificaciones propuestos.

- Papeles generales

Son aquellos que tienen relación con la auditoría en general y no se encuentran vinculados directamente con una cuenta o rubro de los estados financieros, como por ejemplo el informe de auditoría, escritura de constitución social y estatutos de la empresa, manual de organización y funciones, plan de auditoría, balance de comprobación y saldos, etc.

- Papeles específicos

Están conformados principalmente por cédulas elaboradas por el auditor y documentos específicos. Estos papeles son aquello que se relacionan directamente con alguna cuenta o rubro de los estados financieros, estos pueden ser cédulas sumarias y cédulas auxiliares.

La primera de ellas denominada cédulas sumarias es aquella que se relaciona directamente con una cuenta o rubro de los estados financieros detallan las partidas o subcuentas o subcuentas que las conforman y las cédulas auxiliares son derivaciones de las cédulas sumarias y contienen fundamentalmente los análisis de cada una de las subcuentas o partidas que conforman la sumaria. En las cédulas auxiliares constan las técnicas y procedimientos de auditoría aplicadas por el auditor así como la extensión y periodos examinados.

Dichas cédulas contienen:

1. Encabezamiento

Se anota en la parte superior de la cédula el nombre de la entidad auditada y nombre de la cédula, período.

## 2. Cuerpo de la cédula

Es donde el auditor de acuerdo al propósito que busca en su análisis o examen decide sobre la información que requiere para la aplicación de sus procedimientos de auditoría que le permita obtener las evidencias suficientes.

## 3. Trabajo realizado

En las cédulas de trabajo preparados por el auditor consigne un resumen del trabajo realizado y de los resultados obtenidos, así mismo para indicar las técnicas o procedimientos aplicados, utilizara las marcas de auditoria.

## 4. Observaciones

Son deficiencias, desviación o anormalidad encontrada por el auditor durante el examen.

## 5. Recomendaciones

Son sugerencias prácticas y factibles que fórmula el auditor para subsanar las observaciones detectadas.

## 6. Recuadro para el índice de referenciación

Este recuadro puede ir en la parte inferior derecha o izquierda de la cédula, se anotara el código o índice de referenciarían de los papeles de trabajo de acuerdo a la estructura adoptada por los auditores.

## 7. Recuadro para la fecha e iniciales del auditor

En este recuadro se colocara la fecha e iniciales del auditor que elaboro la cédula, así como del supervisor.

### **2.3.1.3.7.4 Propósito de los papeles de trabajo**

- Sirve como un registro de información y evidencias obtenidas y desarrolladas.
- Respalda el informe de auditoría
- Ayuda el desarrollo profesional y supervisión del examen

- Coadyuvar en la planificación de auditorías futuras

#### **2.3.1.3.7.5 Finalidad de los papeles de trabajo**

Según Vizcarra, E. (2013), el fin de los papeles de trabajo son:

- Ayudar al equipo de auditoría a planear y desempeñar la auditoría de forma eficiente
- Permite dirigir y supervisar el trabajo de auditoría, así como a disminuir las responsabilidades de revisión del trabajo de acuerdo a la NIA 220
- Proporcionar evidencia del trabajo de auditoría llevando a cabo para sustentar la opinión del auditor y colocar en ellas planeación, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría desempeñados y por lo tanto los resultados y las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida.

#### **2.3.1.3.8 Programa de auditoría tributaria preventiva IGV-RENTA para Empresas comercializadoras de combustible**

Un programa de auditoría se caracteriza por la previsión de los trabajos que deben ser efectuados en cada servicio profesional que la realiza, a fin de que éste cumpla íntegramente con la normatividad tributaria respecto al impuesto general a las ventas e impuesto a la renta y no se presenten contingencias tributarias.

##### **2.3.1.3.8.1 Propósito**

El propósito de un programa es planear el tipo y número de auditorías, e identificar y suministrar los recursos necesarios para realizarlas. El programa de auditoría puede incluir auditorías con una variedad de objetivos, dependiendo del tamaño, naturaleza y complejidad de la organización por auditar, el programa de auditoría puede incluir una, algunas o muchas auditorías, y auditorías conjuntas y combinadas.

El responsable de dirigir el proceso de auditoría debe:

- Establecer los objetivos y extensión del programa de auditoría.
- Establecer las responsabilidades, recursos y procedimientos.
- Asegurar la implementación del programa de auditoría.
- Hacer seguimiento, revisar y mejorar el programa de auditoría
- Asegurar que se llevan los registros apropiados del programa de auditoría.

#### **2.3.1.3.8.2 Objetivos del programa de auditoría**

Estos objetivos se pueden basar en:

- Prioridades de la dirección.
- Intenciones comerciales.
- Requisitos del sistema de gestión.
- Requisitos reglamentarios o contractuales.
- Necesidad de evaluación de proveedores.
- Requisitos de los clientes.
- Necesidades de las partes interesadas.
- Riesgos potenciales para la organización

#### **2.3.1.3.8.3 Extensión del programa de auditoría**

Según Effio, F. (2011), la extensión de un programa de auditoría puede variar y estará influenciada por:

- El alcance, objetivo y duración de cada auditoría por realizar.
- La frecuencia de las auditorías por realizar.
- El tamaño, naturaleza y complejidad de la organización auditada.
- El número, importancia, complejidad, similitud y ubicación de las actividades por auditar.
- Normas, requisitos reglamentarios y contractuales y otros criterios de auditoría.
- Necesidad de acreditación o certificación/registro.
- Los resultados de las auditorías previas o una revisión del programa de auditoría previo.

- Aspectos lingüísticos, culturales y sociales.
- Preocupaciones de las partes interesadas.
- Cambios significativos para una organización o sus operaciones.

#### **2.3.1.3.8.4 Responsabilidades, recursos y procedimientos del programa de auditoría**

- Responsabilidades

La responsabilidad de dirigir un programa de auditoría se debería asignar a una o más personas que tengan una comprensión general de los principios de auditoría, competencia de auditor y aplicación de técnicas de auditoría. También deberían poseer habilidades gerenciales y conocimiento técnico del negocio pertinentes a las actividades por auditar.

Las personas a quienes se asigne la responsabilidad de dirigir el programa de auditoría, deberían:

1. Definir, implementar, hacer seguimiento, revisar y mejorar el programa de auditoría.
2. Identificar y suministrar los recursos para el programa de auditoría

- Recursos

Al identificar los recursos para el programa de auditoría, se deberían considerar:

1. Los recursos financieros necesarios para el desarrollo, implementación, gestión y mejora de las actividades de auditoría.
2. Las técnicas de auditoría.
3. Los procesos para lograr y mantener la competencia de los auditores, y mejorar el desempeño de estos.
4. La disponibilidad de los auditores y expertos técnicos que posean la competencia apropiada para los objetivos del programa de auditoría particular.
5. La duración de las auditorías.
6. El tiempo de desplazamiento, el alojamiento y otras necesidades durante la realización de la auditoría.

- Procedimientos

Se deberían establecer procedimientos de auditoría, que incluyeran:

1. Planificar y programar las auditorías.
2. Asegurar la competencia de los auditores y de los líderes del equipo auditor.
3. Seleccionar los equipos auditores adecuados.
4. Realizar las auditorías.
5. Realizar las acciones complementarias de la auditoría.
6. Llevar registros del programa de auditoría.
7. Hacer seguimiento del desempeño y mejora del programa de auditoría

### **2.3.1.3.8.5Seguimiento del programa de auditoría**

Se debería hacer seguimiento a la implementación del programa de auditoría y revisarlo a intervalos apropiados, para evaluar si sus objetivos se han cumplido y para identificar oportunidades de mejora.

El seguimiento se debería llevar a cabo utilizando indicadores de desempeño que midan, por ejemplo:

- La capacidad de los equipos auditores para implementar el plan de auditoría.
- La conformidad con los programas y cronogramas de la auditoría.
- La retroalimentación de los clientes de la auditoría, de los auditados y de los auditores
- El tiempo empleado para cerrar las acciones correctivas del programa de auditoría

Esta revisión del programa de auditoría debería considerar, por ejemplo:

- Los resultados y tendencias del seguimiento.
- La conformidad con los procedimientos.
- La evolución de las necesidades y expectativas de las partes interesadas.
- Los registros de auditoría.
- Las prácticas de auditoría alternativas o nuevas.

- La coherencia entre los equipos de auditoría.

Los resultados de las revisiones del programa de auditoría pueden conducir en acciones correctivas o preventivas y a la mejora del programa de auditoría.

#### **2.3.1.3.8.6 Flexibilidad del programa de auditoría**

El programa de auditoría debe considerarse como un instrumento flexible, es decir que puede reajustarse de acuerdo a las situaciones y circunstancias que se presenten en el campo. Las circunstancias cambian de un momento a otro, por lo tanto lo que originalmente se considero en la etapa del planeamiento puede sufrir cambios ya sea porque se han encontrado mejoras en el control interno y requerimos reducir el tamaño de las pruebas, o porque se han suscitado cambios en el tratamiento contable, cambios en la política de venta, créditos y cobranzas, etc., donde tenemos que modificar la naturaleza de procedimiento o ampliarlo.

#### **2.3.1.3.8.7 Contenido del programa de auditoría**

Para Yarasca, P. y Álvarez, E. (2006), el programa de auditoría contiene básicamente un listado de procedimientos de auditoría, el cual deberá seguir en lo posible un orden lógico.

El programa en su estructura contendrá en la parte superior el nombre de la entidad a examinarse, período del examen, cuenta o rubro, así mismo cuatro columnas, la primera para describir el procedimiento, la segunda para referenciar los papeles de trabajo, la tercera para las iniciales del auditor que aplica el procedimiento y la cuarta para indicar la fecha en que se termina de aplicar el procedimiento.

#### **2.3.1.3.9 Control interno**

##### **2.3.1.3.9.1 Definición de control interno**

Según Perdomo, A. (2000), el control interno es un "Plan de organización entre la contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados que adopta una empresa pública, privada o mixta, para obtener



información confiable, salvaguardar sus bienes, promover la eficiencia de sus operaciones y adhesión a su política administrativa".

De modo que Chiriguaya, R. (2005), el control interno es el conjunto de principios, guías, normas, fundamentos, reglas, acciones, mecanismos, instrumentos y procedimientos ordenados y relacionados entre sí que hace posible que una organización tenga el control de las actividades que desarrolla.

Por lo que Mantilla, S. (2005), el control interno puede ayudar a una entidad a conseguir sus metas de desempeño y rentabilidad y prevenir la pérdida de recursos. Puede ayudar a asegurar información financiera confiable, y asegurar que la empresa cumpla con las leyes y regulaciones, evitando pérdida de reputación y otras consecuencias. En suma, puede ayudar a una entidad a cumplir sus metas, evitando peligros no reconocidos y sorpresas a lo largo del camino.

Así mismo Yarasca, P. y Álvarez, E.(2006), nos dice que de acuerdo a la NIA 400 "Evaluación del riesgo y control interno" : El control interno significa todas las políticas y procedimientos adoptados por la administración de una organización para el logro de los objetivos de la administración de asegurar hasta donde sea factible la ordenada y eficiente conducción de su negocio incluyendo la adherencia a las políticas de la administración, la salvaguarda de archivos, la prevención y detección de fraudes y errores, la exactitud e integridad de los registros contables y la oportuna preparación de información financiera confiable.

El control debe ser diseñado para garantizar en forma razonable el logro de los objetivos de la empresa brindando:

1. Efectividad y eficiencia de las operaciones.
2. Confiabilidad de la información financiera.
3. Cumplimiento de dispositivos legales en vigencia y normas internas.

Sin embargo se considera un control interno efectivo cuando la alta dirección de la empresa (directorío y gerencia general) sienta una razonable seguridad de que:

1. Se están alcanzando los objetivos y metas de la empresa.
2. Los estados financieros se preparan en forma confiable.
3. Se aplican adecuadamente las leyes y normas internas pertinentes.

#### **2.3.1.3.9.2 Finalidad del control interno**

El control interno tiene como fin lograr el cumplimiento de la función administrativa, objetivos y la finalidad que persigue una entidad, generándole capacidad de respuesta ante posibles dificultades que se puedan presentar en sus operaciones. También desarrolla una planificación hacia el futuro, dando pautas de lo que debe hacerse y como lograrlo, para lo cual incluirá un plan en el que se considerara los siguientes elementos:

- **Objetivos :**  
Son aquellos que deben de estar orientados hacia el futuro, porque de ellos dependerá la buena gestión y la mejora de la organización.
- **Acciones**  
Son las actividades que van a estar orientadas sobre la base de los objetivos trazados
- **Recursos**  
Son las asignaciones que se tiene para el logro de los objetivos, estos pueden ser presupuestarios, personal adecuado.
- **Implantación**  
Son los métodos que se van a aplicar o emplear en el proceso para mejorar la gestión.

#### **2.3.1.3.9.3 Propósito del control interno**

El control interno tiene como principal propósito detectar con oportunidad cualquier desviación significativa en el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos, permitiendo adoptar medidas correctivas para reducir los riesgos, también ayuda a garantizar la confiabilidad de los estados financieros previniendo que estos se efectúen de acuerdo con las normas y leyes vigentes.

Para tener un control eficiente y eficaz es necesario desarrollar estándares variables, los cuales tendrán que medir resultados de las actividades que se están desarrollando para lograr las metas u objetivos trazados. Para lo cual se tendrá que crear una base de datos en la que se registraran los estándares que permitirán brindar información del estado financiero y operacional, a efectos de que la alta dirección pueda optar por las acciones pertinentes sobre las desviaciones que permitan detectarse cuando se esté haciendo cumplir los reglamentos, leyes y normas que amparan la buena marcha de la entidad y a la vez desarrollar actividades de control, como puede ser la implementación de un sistema de control interno.

#### **2.3.1.3.9.4 Participantes en el control interno**

En el control interno de una organización participan todos los miembros que la conforman. Dentro de ellos se encuentran los que establecen los objetivos y metas y los que implantan un mecanismo de control interno.

Es importante que cada miembro de la organización conozca cuál es su grado de desempeño y responsabilidad frente a la organización para hacer posible el logro de los objetivos y las metas trazadas.

#### **2.3.1.3.9.5 Estructura del Control Interno**

Según Yarasca, P. y Álvarez, E. (2006), la estructura del control interno la conforman sus componentes, los principios, las normas legales y reglamentos internos de la empresa.

### **2.3.1.3.9.6 Elementos o componentes del control interno**

Para Yarasca, P. y Álvarez, E. (2006), el control interno de acuerdo al apéndice 2 de la NIA 315, está compuesto por:

- Entorno de Control

Es donde interviene directamente el personal en la organización. Es decir el entorno de control incluye las aptitudes, conciencia y acciones de la gerencia y de los encargados del gobierno corporativo respecto del control interno de la entidad y su importancia de la entidad.

Dentro de este entorno se debe considerar:

- Comunicación y ejecución de integridad y valores éticos
- Compromisos de la competencia
- Participación de los encargados del gobierno corporativo
- Filosofía y estilo operativo de la administración
- Estructura organizacional
- Asignación de autoridad y responsabilidad
- Políticas y prácticas de recursos humanos y evaluación de los riesgos

Es el proceso donde se da la efectividad de los sistemas para prevenir o detectar posibles dificultades que podrían ser corregidas. Esto no significa que no va a existir ningún error, siempre habrá algún riesgo. Los riesgos pueden surgir a o cambiar debido a circunstancias como las siguientes:

1. Cambios en el entorno de las operaciones
2. Personal nuevo
3. Sistemas de información nuevos o renovados
4. Crecimiento rápido
5. Nueva tecnología
6. Nuevos modelos, productos, actividades del negocio

## 7. Nuevos pronunciamientos contables

## 8. Actividades de control

Según Yarasca, P. y Álvarez, E. (2006), aquí se debe de tener en cuenta la implementación de políticas y procedimientos que ayuden a alcanzar los objetivos y metas trazadas en la organización. Estas actividades de control se ejecutan en todos los niveles de organización y en cada una de las etapas de la gestión para la prevención de los riesgos.

- Revisiones de rendimiento

Se refiere a los procedimientos de control establecidos para la revisión y análisis de los resultados reales obtenidos frente a presupuestos o pronósticos y resultados de periodos anteriores, relaciones entre sí de conjunto de información de diferentes grupos, así como de resultados globales. Esto permite proporcionar información a la gerencia sobre la forma como el personal en sus diferentes niveles viene logrando los objetivos y más metas previstas y en caso de desviaciones o menores logros, se adoptara las medidas correctivas pertinentes.

- Procesamiento de información

Las actividades de control relacionadas con el procesamiento de información abarcan varios aspectos y orienta principalmente sus acciones a revisar la precisión, integridad y la autorización de las transacciones. En tal sentido los controles generales los constituye el procesamiento de la información computarizada y de otro lado los controles de aplicación que se utiliza en el proceso de aplicaciones particulares o individuales.

Entre los controles generales del procesamiento computarizado tenemos:

1. Los controles del centro de datos y operaciones en red.

2. El uso de la pre numeración por series de los documentos, lo cual proporciona control sobre el número de documentos emitidos (facturas, órdenes de compra, etc.).

3. Los controles que restringen el acceso a los programas o archivos.

De otro lado, entre los controles de aplicación tenemos: Asegurarse que las transacciones realizadas sean autorizadas, registradas y procesadas en su integridad y con precisión.

- Controles físicos

Estos controles tienen relación con la seguridad física de los activos, incluyendo la protección que brinda las instalaciones para el acceso a los activos y registros.

- Separación de funciones

La separación de funciones en una organización es un principio fundamental del control interno, en donde ningún departamento o persona debe tener a su cargo todo el proceso de una transacción.

- Información y comunicación

Aquí es necesario que todos conozcan su papel que les corresponde desempeñar dentro de la organización. Es imprescindible que se cuente con la información periódica y oportuna que deben manejar para orientar sus acciones hacia el logro de los objetivos.

Así mismo Yarasca, P. y Álvarez, E.(2006),el sistema de información está integrado por procedimientos, registros, personas, programas y en general la infraestructura física y los intangibles que posee la empresa para procesar y producir información útil, confiable y oportuna, tales como

información financiera, presupuestos, evaluación de actividades, informes o reportes de costos, etc.

En la actualidad muchos sistemas de información utilizan la tecnología de la información por lo que el procesamiento de la información es computarizada.

Según la NIA 315 del párrafo 10 del apéndice 2, señala que un sistema de información comprende métodos y registros:

1. Identifican y registran todas las transacciones validas
  2. Describen oportunamente las transacciones con los detalles necesarios que permitan la clasificación adecuada de las transacciones para la preparación de los informes financieros
  3. Miden el valor de las transacciones de tal manera que permiten registrar su propio valor monetario en los estados financieros
  4. Determinan el período de tiempo en que se producen las transacciones permitiendo que se registren las transacciones en el período contable correspondiente.
  5. Presentan adecuadamente en los estados financieros las transacciones y las revelaciones de información correspondiente.
- Supervisión

Es aquella que se debe realizar en cada etapa del proceso, dando modificaciones cuando sea necesario y oportuno. Permite concluir a la dirección si existe y funciona el control interno sobre los informes financieros y si se identificaran deficiencias se comunicara en forma oportuna a las partes responsables de tomar las medidas correctivas.

La supervisión es de competencia de la gerencia y de los respectivos jefes de las áreas. La función de la gerencia no termina con implantar los controles en sus diferentes áreas, sino que debe mantener la vigilancia de que estos funcionen en la práctica, para lo cual revisara y evaluara permanentemente.

#### **2.3.1.3.9.7 Control previo**

El control previo viene a ser mecanismos y procedimientos establecidos por las autoridades superiores de la entidad y aplicados a los diferentes niveles de la organización para verificar la propiedad, legalidad y conformidad con las disposiciones legales, planes, programas y presupuestos de todas las actividades administrativas, operativas y financieras, antes de que sean autorizadas. Es decir aquí es donde participan todos los integrantes de la entidad.

#### **2.3.1.3.9.8 Control recurrente**

Son mecanismos y procedimientos de supervisión permanente durante la ejecución de las operaciones, con el objeto de asegurar:

El logro de los resultados previstos:

- La ejecución eficiente y económica de las funciones encomendadas a cada servidor.
- El cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas
- El aprovechamiento eficiente de los recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros.
- La protección al medio ambiente
- La adopción oportuna de las medidas correctivas necesarias

#### **2.3.1.3.9.9 Control posterior**

El control posterior viene a ser los mecanismos que se aplican para evaluar periódicamente y con posterioridad a la ejecución de las operaciones con el propósito de evaluar lo siguiente:



- El grado de cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas
- Los resultados de la gestión
- Los niveles de eficiencia y economía en la utilización y aprovechamiento de los recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos y naturales
- El impacto que han tenido las actividades en el medio ambiente.

### **2.3.2 Contingencias tributarias**

#### **2.3.2.1 Definición de contingencias tributarias**

Según la NIC 37 denominada provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, las contingencias tributarias son aquellas situaciones que se supone la falta de contabilización o posible falta de un impuesto a pagar.

Para Ortega, R. y Castillo, J. (2008), una contingencia tributaria no se limita a situaciones en que existe un cierto grado de incertidumbre respecto a su cuantía o a su exigibilidad, si no que se considera contingencia a todo lo que supone falta de pago y/o de reconocimiento de la obligación correspondiente respecto a cualquier impuesto debido a que pudiera ser debido por al empresa.

#### **2.3.2.2 Clasificación de las contingencias tributarias**

##### **2.3.2.2.1 Contingencias relacionadas al impuesto general a las ventas**

###### **2.3.2.2.1.1 Definición de impuesto general a las ventas**

Para Barsallo, C. (2008), el impuesto general a las ventas (IGV) es un impuesto que grava el valor agregado en cada transacción realizada en las distintas etapas del ciclo económico. El impuesto general a las ventas es el tributo que grava toda la transferencia de bienes y prestación de servicios (excepto recibos por honorarios y recibo por arriendo y sub arriendo).

Según Mateucci, M. (2011), el impuesto general a la ventas es un impuesto indirecto al consumo que toma la técnica del valor agregado y que se estructura bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, este impuesto solo debería tener incidencia sobre el valor agregado en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios con el fin de impedir la acumulación del impuesto y la piramidación de los precios de los bienes y servicios gravados.

#### **2.3.2.2.1.2 Estructura**

##### **a) Estructura monofásica**

Según Barsallo, C. (2008), el impuesto con estructura monofásica grava el valor de la venta del bien por única vez, ya sea esta efectuada por el fabricante, por el mayorista o por el minorista.

##### **b) Estructura plurifásica acumulativa**

El impuesto grava más de una de las etapas de producción, distribución y comercialización del bien, grava todas las etapas de la cadena de producción y comercialización del bien o del servicio y resulta acumulativo porque el impuesto se traslada en cada una de las transferencias generándose una aplicación impuesto sobre impuesto.

##### **c) Estructura plurifásica No acumulativa**

Para Mateucci, M. (2011), mediante esta estructura se evita el efecto cascada que se presenta el sistema acumulativo, esta es la estructura que adopta el IGV que es un impuesto al valor agregado, ya que el objeto de la imposición no es el valor total del consumo sino el mayor valor o valor agregado que el producto va adquiriendo en cada etapa de la cadena de comercialización.

Por lo tanto el IGV es un impuesto de estructura plurifásica puesto que grava todas las etapas del circuito económico.

#### **2.3.2.2.1.3 Finalidad del IGV**

Según Morales, J. y Matos, A. (2010), es afectar económicamente el consumo final, pues simétricamente los consumos intermedios deben ser

neutrales al impuesto, lo cual se explica con la doble finalidad económica del impuesto, neutralidad para el empresario y afectación económica al consumidor final, la que se materializa jurídicamente a través del crédito fiscal y la traslación del impuesto.

Por lo que su finalidad es gravar el valor agregado que se otorgue en cada etapa del proceso de producción y comercialización de los bienes y servicios afectos, siendo el consumidor final, quien asuma finalmente el total de la carga impositiva, como corresponde a la imposición indirecta.

#### **2.3.2.2.1.4 Reparos en el IGV**

##### **1. Crédito fiscal**

Para Guiribaldi, G. (2011), el crédito fiscal está constituido por el impuesto general a las ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

La existencia del crédito fiscal permite al fisco ir reintegrando el impuesto; su desconocimiento injustificado origina un incremento ilegítimo de la recaudación que afecta directamente al contribuyente del impuesto, por lo que el crédito fiscal se constituye en un derecho del contribuyente. Gracias al crédito fiscal el IGV incide económicamente sobre quien debe incidir: el consumidor final, sin el crédito fiscal no hay neutralidad ni recaudación justa.

- Derecho al crédito fiscal

Según Guiribaldi, G. (2011), el crédito fiscal es un derecho subjetivo de deducción mas no es un derecho subjetivo de compensación, siendo que el derecho subjetivo de deducción es una posición normativamente establecida en las que el contribuyente tiene una pretensión protegida para beneficiarse de una conducta ajena, una potestad establecida para ordenar la conducta de otro.

Estableciéndose en sujeto pasivo autorizado a deducir el crédito fiscal, de tal manera que no se vea incidido por un monto mayor al del valor agregado, permitiendo que el gravamen sea trasladado al consumidor final.

- Requisitos sustanciales o constitutivos para la existencia de crédito fiscal y los formales para su ejercicio.

La Ley del IGV establece los requisitos sustanciales y formales siguientes:

a) Requisitos sustanciales

Según Guiribaldi, G. (2011), son aquellos que permiten la titularidad del derecho o la obtención del goce del derecho a deducir el impuesto. El único requisito sustancial que se debe cumplir para gozar del derecho al crédito del IGV en las adquisiciones de bienes y servicios, es el de ser contribuyente del impuesto; o el de no ser consumidor final.

De acuerdo al art.18 del decreto supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias- texto único ordenado del IGV establece que el goce del crédito fiscal se encuentra supeditado al cumplimiento de dos requisitos sustanciales y concurrentes:

- Que las adquisiciones por las que se ha pagado el impuesto sean permitidas como costo o gasto de la empresa de acuerdo a la legislación del impuesto a la renta, aun cuando el contribuyente no este afecto a este ultimo impuesto.
- Que las adquisiciones se destinen a operaciones gravadas con el IGV.

b) Requisitos formales

Que el Impuesto esté consignado por separado en el comprobante de compra del bien, del servicio afecto, del contrato de construcción, o de ser el caso, en la nota de débito o en el documento emitido por la aduana que acredite el pago del impuesto en la importación de bienes, que los comprobantes de pago consignen la información mínima siguiente:

- Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación.

- Identificación del emisor y del adquiriente o usuario y que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre, denominación, razón social y número de RUC.
- Identificación del comprobante de pago (numeración, serie, y fecha de emisión).
- Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación)

Que los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por la aduana o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su registro de compras en el mes de su emisión o dentro de los 12 meses siguientes. Es decir que el impuesto este consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, servicio, etc. Se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiera consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

- Requisitos vinculados al registro de las operaciones

Para Guiribaldi, G. (2011), la anotación de operaciones en el registro de compras debe realizarse en las hojas que correspondan al mes de emisión del comprobante de pago o documento correspondiente que otorgue derecho al crédito fiscal, mes de pago del IGV o dentro de los 12 meses siguientes. El derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese efectuado la anotación, de lo contrario se perderá el derecho al crédito fiscal.

La legalización del registro de compras no constituye un requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal. Ahora la sanción por no cumplir dicha legalización será la imposición de una multa por una infracción pero no afectará al crédito fiscal.

Nuevos requisitos establecidos con relación al registro de compra:

Para Barsallo, C. (2008), el registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento, el cumplimiento o incumplimiento de los deberes formales relacionados con el registro de compras.

- a) Para ejercer el derecho al crédito fiscal ya no será necesario que se haya anotado la operación en el registro de compras, lo que no quiere decir que no se deba la operación solo que ya no existe un plazo para ello.
- b) La legalización tardía del registro de compras, la anotación material de las operaciones realizadas con anterioridad a la legalización no originara la pérdida del crédito fiscal por tales operaciones.
- c) El cumplimiento o incumplimiento de cualquier otro requisito relacionado con el registro de compras (rayado, forma de anotación, llevado en moneda nacional, etc.), tampoco originara la pérdida del crédito fiscal, debiendo ser su omisión subsanada.
- d) En el registro de comprar el incumplimiento o cumplimiento parcial solo llevara a la aplicación de las sanciones correspondientes y no a la pérdida del crédito fiscal.
- e) El derecho al crédito fiscal no se puede efectuar en cualquier momento sino en el periodo al que corresponda la adquisición.

Para el crédito fiscal se establecen dos plazos:

- a) El mes que corresponda a la emisión del comprobante de pago.
- b) Dentro de los 12 meses siguientes de emitido el comprobante de pago.

De no ejercerse el derecho al crédito fiscal dentro de los plazos, se perderá el derecho a su ejercicio, no existiendo posibilidad alguna de subsanación.

El IGV grava solo el valor agregado, es decir la diferencia entre el débito y el crédito fiscal. La ley establece el derecho al crédito fiscal sobre la base de un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, o anotado defectuosamente en el registro de compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Que se cuente con los comprobantes de pago que sustenten la adquisición

- b) Que se haya cumplido con pagar el monto de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago
- c) Que las operaciones hayan sido oportunamente declaradas por el sujeto del impuesto, en caso de las declaraciones juradas mensuales deben haberse presentado dentro del plazo establecido.
- d) Que los comprobantes hayan sido anotados en libros auxiliares u otros libros contables.
- e) Tratándose de comprobantes de pago emitidos en sustitución de otros anulados, que se encuentren anotados en el registro de compras o en libros auxiliares u otros libros contables del adquiriente o usuario.
- f) A efectos de la utilización de servicios de no domiciliados bastara con acreditarse el cumplimiento del pago del impuesto.

- Costo o gasto para efectos del impuesto a la renta.

Según Guiribaldi, G. (2011), para la aplicación del crédito fiscal deberá de tomarse en cuenta las limitaciones que la ley del impuesto a la renta ha previsto para algunos gastos, como los gastos de representación propios del giro o negocio, los cuales otorgan derecho al crédito fiscal, cuando no excedan (0,5%) de los ingresos brutos acumulados en el año hasta en el mes que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de 40 UIT acumulables durante el año calendario, también los gastos de viáticos (alojamiento y alimentación) por viajes a nivel nacional, y el exceso incurrido podrá ser reparado por la administración tributaria no solamente para determinar impuesto a la renta si no del IGV pagado en dicho exceso, el que no podrá utilizarse como crédito fiscal.

- Crédito fiscal: operaciones gravadas y no gravadas

Para San Martín, D. (2009), lo que se busca es evitar que aquellas adquisiciones gravadas con el impuesto que se destinan a operaciones no gravadas que efectúe el contribuyente otorguen derecho al crédito fiscal. De acuerdo al numeral 1 del art.6 del decreto supremo N° 055-99-EF y normas

modificadorias- texto único ordenado del IGV se otorga el derecho al crédito fiscal:

- Los insumos, materias primas, utilizados en la elaboración de los bienes o servicios que se presten
- Los bienes de activo fijo, como inmuebles, maquinarias y equipos así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.
- Los bienes adquiridos para ser vendidos y otros bienes y servicios cuyo uso y consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

**Tabla 1: Crédito Fiscal**

DESTINO	EFFECTOS EN EL IGV QUE AFECTO A LAS ADQUISICIONES
A ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación	Crédito Fiscal
Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones	Costo o gasto, según la naturaleza de la adquisición
Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas	Crédito fiscal, proporciona a las operaciones gravadas según procedimiento de la discriminación o la prorrata

**FUENTE:** Revista Contadores y Empresas

**FECHA:** 2009

- Comprobantes de pago que dan derecho al Crédito fiscal  
Según Barsallo, C. (2008), los comprobantes que dan derecho a crédito fiscal son: boletos de aviación, documentos emitidos por empresas del sistema financiero, documentos emitidos por las AFP, recibos emitidos por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica y agua, recibos emitidos por servicios públicos de telecomunicaciones, cartas de porte aéreo y



conocimientos de embarque, pólizas emitidas por las bolsas de valores, bolsas de productos de agentes de intermediación, todo esto deberá de constar en facturas, tickets, liquidaciones de compra, y otros documentos señalados en el numeral 6.1 del Art. 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

- No dará derecho al crédito fiscal

Para Effio, F. y Espinoza, H. (2009), no dará derecho al crédito fiscal el comprobante de pago o nota de débito que consigné datos falsos en lo referente a la descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación y al valor de venta.

Según Barsallo, C. (2008), cuando en el comprobante de pago se hubiere omitido consignar separadamente el monto del impuesto, estando obligado a ello o si se hubiere consignado por un monto equivocado procederá la subsanación y solo puede aplicarse a partir del mes en que se efectuó tal subsanación.

a) El impuesto consignado, que se haya retenido o no en comprobantes de pago, nota de débito o documento emitido por la SUNAT.

- No fidedigno: Aquel que contiene irregularidades formales en su emisión y/o registro como los que presentan enmendaduras, correcciones o interlineaciones, comprobantes que no guardan con los registrado en los asientos contables, comprobantes que contienen información distinta entre el original como en las copias.

- Falso: Entendiéndose por tal a aquel documento que es emitido en alguna de las siguientes situaciones:

1. El emisor no se encuentra inscrito en el registro único del contribuyente (RUC) de la SUNAT
2. El número de RUC no corresponde a la razón social, denominación o nombre del emisor

3. El emisor consigna una dirección falsa, se considera como dirección falsa a:

- Aquella que sea inexistente
- Aquella que no coincida con el lugar en que efectivamente se emitió el comprobante de pago
- Otros hechos o circunstancias que permitan a la administración tributaria acreditar que la dirección consignada en el comprobante de pago no corresponde a la verdadera dirección del emisor.

b) Que incumple con los requisitos legales o reglamentarios

- Aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia.
- En la utilización del país de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal se sustenta en el documento que acredite el pago del impuesto.
- Reintegro del crédito fiscal del IGV

Según Guiribaldi, G. (2011), el reintegro del crédito fiscal es un mecanismo dispuesto por la ley del impuesto general a las ventas, por el cual se establece que si uno o varios bienes destinados a formar parte del activo fijo son enajenados antes del plazo mínimo que la norma y a un precio menor al de su adquisición, el crédito fiscal deberá ser reintegrado por el contribuyente en el mismo mes de la enajenación, por la proporción que corresponda a la diferencia del precio.

En el caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de dos (2) años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes deberá reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que corresponda a la diferencia de precio. Tratándose de los bienes que por su naturaleza tecnológica requieran de reposición en un plazo menor, no se efectuará el reintegro del crédito fiscal, siempre que dicha

situación se encuentre debidamente acreditada con informe técnico del Ministerio del Sector correspondiente. En estos casos, se encontrarán obligados a reintegrar el crédito fiscal en forma proporcional, si la venta se produce antes de transcurrido un (1) año desde que dichos bienes fueron puestos en funcionamiento. La desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del mismo.

Por lo que en todos los casos, el reintegro del crédito fiscal deberá efectuarse en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el periodo tributario en que se produzcan los hechos que originan el mismo.

a) Supuestos de excepción para el reintegro del crédito fiscal

Cuando no se genere un débito fiscal, se excluirá de la obligación de efectuar el reintegro tributario en los siguientes:

1. Por caso fortuito o de fuerza mayor se produzca la desaparición, destrucción o pérdida de bienes.
2. Por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros se produzca la desaparición, destrucción o pérdida de bienes.
3. Por la venta de bienes de activo fijo que se encuentren totalmente depreciados, debiendo ser está sustentada a través de libros y registros contables de la empresa.
4. Las mermas y desmedros debidamente acreditados. Las mermas y desmedros se sustentara de conformidad con lo dispuesto en las normas que regulan el impuesto a la renta.

Las mermas entendidas como la pérdida física en el volumen, peso o cantidad de existencias ocasionadas de manera inherentes a su naturaleza o al proceso productivo deberán acreditarse mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. Para los desmedros definidos como la

perdida de orden cualitativo e irrecuperable de los bienes, haciéndolas inservibles para los fines a los que están destinados, la SUNAT aceptara como prueba la destrucción de los bienes efectuados ante notario público o juez de paz, a falta de aquel, siempre que se comuniqué previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevara a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados tomando en consideración la naturaleza de los bienes o la actividad de la empresa.

**Tabla 2: Mermas, desmedros**

<b>MERMAS, DESMEDROS</b>		
<b>Concepto</b>	<b>Impuesto General a las Ventas</b>	
	<b>Retiro de Bienes</b>	<b>Reintegro de Crédito Fiscal</b>
<b>Merma:</b> cantidad y/o peso de un producto sufre una disminución, pérdida por la climatología, ambiente y transformación química, física, etc.	No constituye retiro de bienes para efectos del IGV	No procede al reintegro del crédito fiscal
<b>Desmedro:</b> Situación que se produce cuando los bienes sufren deterioro o daño	No constituye retiro de bienes para efectos del IGV	No procede reintegro del crédito fiscal

**FUENTE:** Revista Contadores y Empresas

**FECHA:** 2009

- Casos especiales de aplicación del crédito fiscal.
  - a) Subsanación de deficiencias de emisión del documento que sustenta el crédito fiscal.

Según Barsallo, C. (2008), cuando el comprobante de pago, nota de débito o documento emitido por la SUNAT se hubiere emitido consignar separadamente el monto del impuesto, estando obligado a ello o se hubiere consignado un monto equivocado procederá su subsanación; para lo cual se deberá anular el comprobante de pago original y emitir uno nuevo.

b) Utilización de servicios e importación de bienes

El sujeto del impuesto es quien adquiere los bienes o servicios del exterior. Una vez que el adquiriente del bien o del servicio haya pagado el IGV que le corresponda recién podrá ejercer su derecho al crédito fiscal.

c) Servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, y telefonía

El crédito fiscal podrá aplicarse al vencimiento del plazo para el pago del servicio o en la fecha de pago.

d) Contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente

En este tipo de contratos es únicamente el socio designado como operador quien realiza las operaciones, es el que adquiere los bienes y servicios necesarios para la realización del objeto del contrato, el que adquiere el íntegro del crédito fiscal proveniente de dichas operaciones al emitirse los comprobantes de pago a su nombre. El crédito fiscal adquirido en la realización del contrato no le corresponde al operador en su integridad si no que deberá ser trasladado proporcionalmente a los demás socios según sus participaciones, dado que ellos han incurrido proporcionalmente en la realización de dichos gastos.

e) Reorganización de empresas

Según Mateucci, M. (2011), en el caso de reorganización de sociedades o empresas, el crédito fiscal de la empresa transferente se prorratará entre las empresas adquirentes, de manera proporcional mediante pacto expreso que deberá constar en el acuerdo de reorganización, las partes pueden acordar un reparto distinto, lo que deberá ser comunicado a la SUNAT, en el plazo que establezca. Los comprobantes de pago emitidos en un plazo no mayor de 4 (cuatro) meses, contados desde la fecha de inscripción de la escritura pública de

reorganización de sociedades o empresas en los registros públicos a nombre de las sociedades o empresa transferente, podrán otorgar el derecho a crédito fiscal a la sociedad o empresa adquirente.

f) Coaseguros

Para San Martín, D. (2009), las empresas de seguros que determine y pague el impuesto correspondiente a los coaseguradores, tendrá derecho a aplicar como crédito fiscal, el íntegro del impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios relacionados al coaseguro.

g) Retiro de bienes

El IGV aparece como contribuyente el vendedor cuando efectúa la venta de bienes y servicios; sin embargo la capacidad contributiva que pretende afectar económicamente este impuesto es el consumo final de bienes y servicios. Si se inafectase con el IGV al retiro de bienes, se propiciaría que las empresas transfieran gratuitamente bienes a sus socios o trabajadores, lo cual traería como consecuencia un tratamiento tributario inequitativo entre aquellos sujetos que compran bienes en el mercado y aquellos que los reciben gratuitamente de las empresas a las que pertenecen, con la pérdida de recaudación que ello genera.

h) Sujetos obligados a emitir liquidaciones de compra

Los sujetos obligados a emitir liquidaciones de compra podrán ejercer el derecho al crédito fiscal siempre que hubieren efectuado la retención y el pago del Impuesto.

## **2. El régimen de percepciones**

Según Guiribaldi, G. (2011), es un sistema por el cual la administración tributaria faculta a determinados contribuyentes para que cobren a sus compradores, un porcentaje sobre el monto total de la operación de venta de determinados bienes gravada con el IGV. Es decir el régimen de percepciones del IGV aplicable a las operaciones de venta gravadas con el IGV, es un mecanismo por el cual el agente de percepción cobra por adelantado una parte del impuesto

general a las ventas que sus clientes van a generar luego, por sus operaciones de venta gravadas con este impuesto.

El agente de percepción entregará a la SUNAT el importe de las percepciones efectuadas. Este régimen no es aplicable a las operaciones de venta de bienes exoneradas o inafectas del IGV. El sistema permite a la administración tributaria realizar un cobro por adelantado del futuro IGV, correspondiente a las operaciones de venta realizadas por los compradores. La finalidad es la de contribuir a la disminución de los índices de evasión tributaria sustentando en el principio de solidaridad tributaria.

La designación de agentes de percepción, así como la exclusión de alguno de ellos, se efectuará mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, con opinión técnica de la SUNAT, los mismos que actuarán o dejarán de actuar a partir del momento indicado en el decreto supremo de designación o exclusión.

En los casos que se emita una factura o ticket que otorgue derecho al crédito fiscal y el cliente de un agente de percepción, se aplicara el porcentaje del 0,5% siempre que el cliente no se encuentre en los siguientes supuestos en la fecha de verificación por la SUNAT:

- Haber adquirido la condición de no habido de acuerdo a las normas correspondientes
- Baja de inscripción en el RUC
- Haber suspendido temporalmente sus actividades
- No hubiera efectuado el pago de integro de la retenciones y/o percepciones del IGV
- Tener pendiente la presentación de alguna declaración de sus obligaciones tributarias, cuyo vencimiento se hubiera producido en los 12 últimos meses.

Solo se exceptuara de la aplicación de las percepciones a la venta de bienes en cualquiera de los siguientes supuestos:

- Cuando concurrentemente se emita un comprobante de pago que otorgue derecho al crédito fiscal y el cliente tenga la condición de agente de retención del IGV o que figure en el listado de entidades que podrán ser exceptuadas de las percepciones del IGV.
  - Las ventas realizadas con clientes que tengan la condición de consumidores finales.
  - Las ventas del gas licuado de petróleo, despachado a vehículos de circulación por vía terrestre a través de dispensadores de combustible en establecimientos debidamente autorizados por la dirección general de hidrocarburos del ministerio de energía y minas.
  - El retiro de bienes considerado como venta de acuerdo a la ley del IGV
  - En las ventas en las cuales opere el sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central (sistema de detracciones).
- No podrá reconocerse la condición de consumidor final, aun cuando:

- Se emita un comprobante de pago que permita sustentar el crédito fiscal del IGV
- Tratándose de operaciones de venta originadas en la entrega de bienes en consignación
- Los bienes sean entregados o puestos a disposición por el vendedor en algún establecimiento destinado a la realización de operaciones y/o actividades económicas generadoras de renta de tercera
- Tercera categoría del cliente y a través del cual se brinde atención al público, tales como bodegas, restaurantes, tiendas comerciales, boticas o farmacias, grifos y/o estaciones de servicio, etc.

#### **a) Operaciones con notas de débito y crédito**

Las notas de débito y crédito que estén vinculadas con comprobantes de pago emitidos por operaciones donde se aplique el régimen de percepciones, serán consideradas.



Respecto a las notas de crédito emitidas por operaciones por las cuales se efectuó la percepción, no dará lugar a modificaciones de los importes percibidos, ni a su devolución por parte del agente de percepción. Los montos percibidos no sujetos a devolución respecto a las notas de crédito, podrán deducirse de la percepción que corresponda a operaciones con el mismo cliente, si aun no ha operado esta. Aún cuando no opere la devolución del monto percibido cuando se hayan emitido notas de crédito, el cliente deberá ajustar el crédito fiscal del período correspondiente.

Las obligaciones del agente de percepción, una vez cobrada son:

1. Declarar y pagar el monto total de las percepciones efectuadas en el período
2. Entregar a su cliente un comprobante de percepción- venta interna al momento de efectuar la percepción.
3. Abrir en su contabilidad una cuenta denominada IGV-percepciones por pagar.
4. Llevar el registro del régimen de percepciones.

La declaración y pago de los importes percibidos, deberá efectuarse a través del formulario virtual PDT N°697-versión 1.5, dentro de los plazos establecidos de acuerdo al cronograma de obligaciones tributarias. Si en algún mes no haya practicado percepciones también será obligatoria la presentación del PDT para el referido período.

Los comprobantes de pago que se emitan por operaciones comprendidas en el régimen de percepciones deberán consignar como información no necesariamente impresa la frase operación sujeta a percepción del IGV.

En operaciones donde se emita boleta de venta, se consignará como información no necesariamente impresa los siguientes datos de identificación del cliente, aun cuando el importe de la operación no supere media (1/2) UIT:

- Apellidos y nombres
- Dirección
- Tipo y número de documento de identidad

Los agentes de percepción que utilicen sistemas mecanizados o computarizados de contabilidad podrán llevar dicho registro, anotado el total de las transacciones mensuales realizadas con cada cliente, siempre que el sistema de enlace se mantenga información requerida y se pueda efectuar la verificación individual de cada transacción.

La impresión de los comprobantes de percepción –venta interna se realizara previa autorización, utilizando:

- El formulario 816 autorización de impresión a través de SUNAT operaciones en línea a través de la imprentas autorizadas
- El formulario 806 autorización de impresión de comprobantes de pago

#### **b) Régimen de percepciones aplicable a la adquisición de combustible**

El régimen de percepciones aplicable a la adquisición de combustible, la SUNAT facultad a determinados contribuyentes, llamados agentes de percepción, cobrar a sus clientes un porcentaje sobre el monto gravado con el IGV correspondiente a la adquisición de combustible.

La finalidad principal es el cobro adelantado del IGV, correspondiente a las futuras ventas de este producto por parte de los clientes de los agentes de percepción. La percepción se aplica a la venta de combustible líquido derivados del petróleo gravados con el IGV, señalados en el reglamento para la comercialización de combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos, salvo el gas licuado de petróleo. El porcentaje aplicado será el 1% sobre el precio de venta incluido el IGV.

- Obligaciones de los agentes de percepción
  1. Solicitar a la SUNAT la autorización de impresión de comprobantes de percepción.
  2. Diferenciar los sujetos y operaciones a las cuales se les debe aplicar la percepción del IGV.

3. Emitir el comprobante de percepción al momento en que se realiza el cobro al cliente.
  4. Abrir en su contabilidad una cuenta denominada "IGV – Percepciones por pagar".
  5. Llevar, con un máximo de 10 días de atraso, un "Registro del Régimen de Percepciones".
  6. Declarar y pagar a la SUNAT las percepciones efectuadas en el período utilizando el PDT 0633 agentes de percepción.
- Obligaciones de los clientes o adquirientes de combustible
    1. Aceptar la percepción que efectuará el Agente de Percepción.
    2. Abrir una sub-cuenta en su contabilidad "IGV percibido" dentro de la cuenta "Impuesto General a las Ventas", donde controlara las percepciones que le hubieren efectuado los Agentes de Percepción, así como las aplicaciones de dichas percepciones al IGV por pagar.
    3. Deducir el IGV percibido en el PDT 0621 IGV Renta Mensual, en el periodo que corresponda el comprobante de percepción recibido.

### **c) Régimen de percepciones a la importación de bienes**

El régimen de percepciones se aplica a las operaciones de importación definitiva de bienes gravadas con el IGV y no será de aplicación este régimen a las operaciones de importación definitiva exoneradas o infectas del IGV. Tampoco se podrá aplicar el régimen de percepciones a la importación definitiva:

1. Derivada de regímenes de importación temporal para reexportación en el mismo estado
2. De muestras sin valor comercial y obsequios cuyo valor FOB no exceda los \$1000
3. Realizada por agentes de retención del IGV designados por SUNAT
4. Efectuada por el sector público nacional a que se refiere el inciso a) del art.18 del texto único ordenado de la ley del impuesto a la renta.

5. Realizada al amparo de la ley N° 27037- ley de promoción de la inversión en la Amazonía.

- Monto de la percepción

El importe de la percepción del IGV será determinado aplicando un porcentaje sobre el importe de la operación, el cual será establecido mediante decreto supremo, refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, con opinión técnica de la SUNAT, los cuales deberán encontrarse dentro de un rango de (2%) a (5%). Excepcionalmente, se aplicará el 10% cuando el importador se encuentre, a la fecha en que se efectúa la numeración de la DUA o declaración simplificada de importación (DSI) en alguno de los siguientes casos:

1. Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.
2. La SUNAT le hubiera comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC
3. Hubiera suspendido temporalmente sus actividades
4. No cuente con número de RUC o teniéndolo no lo consigne en la DUA o DSI.
5. Realice por primera vez una operación y/o régimen aduanero.
6. Estando inscrito en el RUC no se encuentre afecto al IGV.

El monto de la percepción será:

- a) 5% cuando el importador nacionalice bienes usados
- b) 3.5% cuando el importador no nacionalice bienes usados ni se encuentre en el supuesto excepcional antes referido.

### **3. Régimen de retenciones del IGV**

Fue creado por la administración tributaria a fin de que en operaciones gravadas con el IGV se faculte a determinados contribuyentes llamados agentes de retención a retener parte del impuesto general a las ventas a sus proveedores a efectos de posteriormente entregarlo a SUNAT y a su vez el proveedor lo pueda utilizar como deducción del impuesto a pagar en su declaración mensual.

No será de aplicación de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT Y Normas Modificatorias - Retenciones el régimen en operaciones donde se utilicen liquidaciones de compra y pólizas de adjudicación, ya que estas deberán regirse de acuerdo a los establecidos en el reglamento de comprobantes de pago. Así mismo no será de aplicación dicho régimen cuando se realicen operaciones:

- a) Realizadas con proveedores que tengan la calidad de buenos contribuyentes
- b) Realizadas con otros sujetos que tengan la condición de agentes de retención.
- c) En operaciones en las cuales se emitan boletos de aviación, recibos por servicios públicos de luz, agua y otros documentos.
- d) En las que se emitan boletas de venta, tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras, respecto de las cuales no se permita ejercer el derecho al crédito fiscal.
- e) En venta y prestación de servicios, respecto de las cuales no exista la obligación de otorgar comprobantes de pago.
- f) En las cuales opere el sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central establecido por decreto legislativo N°917 (sistema de detracciones)
- g) Cuando el pago efectuado sea igual o menor a S/700 y la suma de los importes de los comprobantes involucrados, ajustados no supere dicho importe.
- h) En las operaciones sustentadas con las liquidaciones de compra y póliza de adjudicaciones
- i) Realizadas por unidades ejecutoras del sector público que tengan la condición de agentes de retención no será aplicable a los contribuyentes del nuevo RUS puesto que estos solamente se encuentran facultados a emitir boletas de venta.

- Tasa de retención

La tasa de la retención es (6 %) del importe total de la operación gravada, el importe total de la operación gravada es la suma total que queda obligado a

pagar el adquiriente, usuario del servicio o quien encarga la construcción, incluidos los tributos que graven la operación, inclusive el IGV.

En caso de pagos parciales de la operación gravada con el impuesto, la tasa de retención se aplicará sobre el importe de cada pago.

#### 4. Sistema de detracciones

Según Mateucci, M. (2011), consiste básicamente (descuento) que efectúa el comprador o usuario de un bien o servicio afecto al sistema, de un porcentaje del importe a pagar por estas operaciones, para luego depositarlo en el banco de la nación, en una cuenta corriente a nombre del vendedor o quien presta el servicio. Éste, por su parte, utilizará los fondos depositados en su cuenta para efectuar el pago de sus obligaciones tributarias. Las operaciones sujetas a este sistema son:

**Tabla 3: Operaciones Sujetas Al Sistema**

	DEFINICIÓN	DESCRIPCIÓN	PORCENTAJE
1	Intermediación laboral y tercerización	a) Los servicios temporales, complementarios o de alta especialización prestados de acuerdo a lo dispuesto en la Ley N° 27626 y su reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-2002-TR, aun cuando el sujeto que presta el servicio: a.1) Sea distinto a los señalados en los artículos 11 y 12 de la citada ley; a.2) No hubiera cumplido con los requisitos exigidos por dicha ley para realizar actividades de intermediación laboral; o, a.3) Destaque al usuario trabajadores que a su vez le hayan sido destacados. b) Los contratos de gerencia, conforme al artículo 193 de la Ley General de Sociedades. c) Los contratos en los cuales el prestador del servicio dota de trabajadores al usuario del mismo, sin embargo estos no realizan labores en el centro de trabajo o de operaciones de este último sino en el de un tercero.	12%
2	Arrendamiento de bienes	Al arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles e inmuebles. Para tal efecto, se consideran bienes muebles a los definidos en el inciso b) del artículo 3 de la Ley del IGV. Se incluye en la presente definición al arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles con operario en tanto no califique como contrato de construcción. No se incluyen en esta definición los contratos de arrendamiento financiero.	12%
3	Mantenimiento y reparación de bienes muebles	Al mantenimiento o reparación de: a) Cualquier componente o de la totalidad de los bienes comprendidos en las subpartidas nacionales 8902.00.10.00 y 8902.00.20.00. b) Boyas, flotadores y redes comprendidas en las subpartidas nacionales 3926.90.10.00 y 5608.11.00.00/5608.90.00.00. c) Las maquinarias y/o equipos que forman parte de las plantas de procesamiento de recursos hidrobiológicos.	9%

## Operaciones Sujetas Al Sistema

4	Movimiento de carga	<p>A la estiba o carga, desestiba o descarga, movilización y/o tarja de bienes.</p> <p>Para tal efecto se entenderá por:</p> <p>a) <b>Estiba o carga:</b> A la colocación conveniente y en forma ordenada de los bienes a bordo de cualquier medio de transporte, según las instrucciones del usuario del servicio.</p> <p>b) <b>Desestiba o descarga:</b> Al retiro conveniente y en forma ordenada de los bienes que se encuentran a bordo de cualquier medio de transporte, según las instrucciones del usuario del servicio.</p> <p>c) <b>Movilización:</b> A cualquier movimiento de los bienes, realizada dentro del centro de producción.</p> <p>d) <b>Tarja:</b> Al conteo y registro de los bienes que se cargan o descargan, o que se encuentren dentro del centro de producción, comprendiendo la anotación de la información que en cada caso se requiera, tal como el tipo de mercancía, cantidad, marcas, estado y condición exterior del embalaje y si se separó para inventario.</p> <p>No se incluye en esta definición el servicio de transporte de bienes, ni los servicios a los que se refiere el numeral 3 del Apéndice II de la Ley del IGV.</p>	12%
5	Otros servicios empresariales	<p>A cualquiera de las siguientes actividades comprendidas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas - Tercera revisión, siempre que no estén comprendidas en la definición de intermediación laboral y tercerización contenida en el presente anexo:</p> <p>a) Actividades jurídicas (7411).</p> <p>b) Actividades de contabilidad, teneduría de libros y auditoría; asesoramiento en materia de impuestos (7412).</p> <p>c) Investigaciones de mercados y realización de encuestas de opinión pública (7413).</p> <p>d) Actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión (7414).</p> <p>e) Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico (7421).</p> <p>f) Publicidad (7430).</p> <p>g) Actividades de investigación y seguridad (7492).</p> <p>h) Actividades de limpieza de edificios (7493).</p> <p>i) Actividades de envase y empaque (7495).</p>	12%
6	Comisión mercantil	<p>Al mandato que tiene por objeto un acto u operación de comercio en la que el comitente o el comisionista son comerciantes o agentes mediadores de comercio, de conformidad con el artículo 237 del Código de Comercio.</p> <p>Se excluye de la presente definición al mandato en el que el comisionista es:</p> <p>a) Un corredor o agente de intermediación de operaciones en la Bolsa de Productos o Bolsa de Valores.</p> <p>b) Una empresa del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros.</p> <p>c) Un Agente de Aduana y el comitente aquel que solicita cualquiera de los</p>	12%
7	Fabricación de bienes por encargo	<p>Aquel servicio mediante el cual el prestador del mismo se hace cargo de una parte o de todo el proceso de elaboración, producción, fabricación, o transformación de un bien. Para tal efecto, el usuario del servicio entregará todo o parte de las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien necesario para la obtención de aquellos que se hubieran encargado elaborar, producir, fabricar o transformar.</p> <p>Se incluye en la presente definición a la venta de bienes, cuando las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien con los que el vendedor ha elaborado, producido, fabricado o transformado los bienes vendidos, han sido transferidos bajo cualquier título por el comprador de los mismos.</p> <p>No se incluye en esta definición:</p> <p>a) Las operaciones por las cuales el usuario entrega únicamente avíos textiles, en tanto el prestador se hace cargo de todo el proceso de fabricación de prendas textiles. Para efecto de la presente disposición, son avíos textiles, los siguientes bienes: etiquetas, hangtags, stickers, entretelas, elásticos, aplicaciones, botones, broches, ojalillos, hebillas, cierres, clips, colgadores, cordones, cintas twill, sujetadores, alfileres, almas, bols, plataformas y cajas de embalaje.</p> <p>b) Las operaciones por las cuales el usuario entrega únicamente diseños, planos o cualquier bien intangible, mientras que el prestador se hace cargo de todo el proceso de elaboración, producción, fabricación o transformación de un bien.</p>	12%
8	Servicio de transporte de personas	<p>Aquel servicio prestado por vía terrestre, por el cual se emita comprobante de pago que permita ejercer el derecho al crédito fiscal del IGV, de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago.</p>	12%

**FECHA:** 2011

a) El sistema no será de aplicación cuando:

1. El sistema no se aplicará para las operaciones de venta gravadas con IGV (azúcar, alcohol etílico, algodón), cuando se emitan los siguientes comprobantes de pago:
  - a) Póliza de adjudicación, con ocasión del remate o adjudicación efectuada por martillero público o cualquier entidad que remata o subasta bienes por cuenta de terceros a que se refiere el inciso g) del numeral 6.1 del artículo 4° de la Resolución de superintendencia N° 007-99/SUNAT Y Normas Modificatorias - Reglamento de Comprobantes de Pago
  - b) Liquidación de Compra, en los casos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago
2. El sistema no se aplicará cuando se emitan los siguientes documentos en Recursos hidrobiológicos, maíz amarillo duro, algodón en rama sin desmontar, caña de azúcar, arena y piedra, residuos, subproductos, desechos, recortes, desperdicios y formas primarias derivadas de los mismos, bienes gravados con el IGV, por renuncia a la exoneración, aceite de pescado, harina, polvo y "pellets" de pescado, crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos, embarcaciones pesqueras, leche, madera, etc. :
  - a) Cualquiera de los documentos a que se refiere el numeral 6.1 del artículo 4° del reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las pólizas emitidas por las bolsas de productos a que se refiere el literal b) Liquidación de compra, de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago.
3. El sistema no se aplicará cuando se emitan los siguientes documentos en la intermediación laboral y tercerización, arrendamiento de bienes, mantenimiento y reparación de bienes muebles, movimiento de carga, otros servicios empresariales, comisión mercantil, servicio de transporte de personas, contratos de construcción, etc.



a) Comprobante de pago que no permite sustentar crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, así como gasto o costo para efectos tributarios. Esto no opera cuando el usuario es una entidad del Sector Público Nacional a que se refiere el inciso a) del artículo 18° de la ley del I.R

b) Cualquiera de los documentos a que se refiere el numeral 6.1 del artículo 4° de la Resolución de superintendencia N° 007-99/SUNAT Y Normas Modificatorias - Reglamento de Comprobantes de Pago

1. El usuario del servicio tenga la condición de no domiciliado, de conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta.

El importe de la operación sea igual o menor a S/ 700. Se emita un comprobante de pago que no permita sustentar crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier beneficio vinculado a la devolución del IGV así como costo o gasto para fines tributarios o también cuando el usuario del servicio tenga la condición de no domiciliado de acuerdo a lo establecido en la ley del impuesto a la renta.

2. Los sujetos obligados a efectuar el depósito son:

a) El usuario del servicio

b) El prestador del servicio cuando reciba la totalidad del importe de la operación si haberse acreditado el depósito respectivo sin Perjuicio de la sanción que corresponda al usuario del servicio que omitido realizar el deposito habiendo estado obligado a efectuarlo.

## **5. Débito fiscal**

Es el resultado de aplicar la tasa del IGV (el 16% incluido el 2% por concepto de impuesto de promoción municipal) a las operaciones gravadas en determinado periodo tributario.

Es decir en el impuesto al valor agregado (IVA), se llama débito fiscal al impuesto que le carga un responsable inscripto a sus clientes, por lo que el

débito fiscal es en consecuencia el IVA de las ventas, y el crédito fiscal el IVA de las compras.

### **2.3.2.2.2 Contingencias relacionadas con el impuesto a la renta**

#### **2.3.2.2.2.1 Definición de impuesto a la renta**

El impuesto a la renta es un tributo que se determina anualmente y considera como ejercicio gravable aquel que comienza el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año.

Grava las rentas que provengan de la explotación de un capital (bien mueble o inmueble), las que provengan del trabajo realizado en forma dependiente e independiente, las obtenidas de la aplicación conjunta de ambos factores (capital y trabajo), así como las ganancias de capital.

A efectos de determinar el impuesto a la renta se ha separado tal determinación de la siguiente manera:

1. Rentas de Capital – Primera categoría: tributan de manera independiente y se calcula el Impuesto con una tasa de 6.25% sobre la renta neta de primera categoría.
2. Rentas de Capital – Segunda Categoría: por ganancias de capital originadas por la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2° del decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta tributan de manera independiente y calcula su Impuesto con una tasa de 6.25% sobre la renta neta de segunda categoría.
3. Rentas del trabajo y de fuente extranjera: tributan con tasas progresivas acumulativas de 15%, 21% y 30%.

#### **2.3.2.2.2.2 Gastos deducibles del impuesto a la renta**

- Requisitos generales de los gastos

Los requisitos generales que deben cumplir los gastos son los siguientes:

1. No deben estar referidos al costo.
  2. Deben estar sustentados en comprobantes de pago cuando corresponda.
  3. El proveedor debe estar habido.
  4. El gasto debe pagarse a través de medios de pago, cuando corresponda.
  5. Debe cumplir con el principio del devengado.
  6. El gasto debe corresponder a una operación real y fehaciente.
  7. La operación debe ser a valor de mercado.
- Requisitos específicos de los gastos:
  - Gastos representación:

Según Arévalo, J. (2008), de acuerdo con el literal q) del artículo 37 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias – Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, los gastos de representación serán deducibles siempre que no excedan el 0.5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) UIT. El numeral 2 del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la renta precisa que al monto de los ingresos brutos debe restarse las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares. Es decir se efectuará sobre los ingresos netos.

Los gastos de representación deben ser propios del giro del negocio. El reglamento de la ley del impuesto a la renta considera gastos de representación a los siguientes conceptos:

- Los efectuados por la empresa con la finalidad de ser representadas fuera de sus locales.
- Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado.
- Los obsequios y agasajos a clientes.

- Gastos de viaje:

El inciso r) del artículo 37 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta señala que los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos también son deducibles. La norma distingue entre gastos de transporte y gastos por concepto de viáticos. A su vez, este último comprende el alojamiento, la alimentación y movilidad.

Los gastos de transporte a que se refiere el inciso r) del artículo 37 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, son aquellos que se realizan para el traslado del trabajador a un lugar distinto al de su residencia habitual, por asuntos del servicio que presta, en cambio, los gastos de movilidad son aquellos que se incurre cuando siendo prestado el servicio en un lugar distinto al de residencia habitual, la persona requiera trasladarse o movilizarse de un lugar a otro.

En el caso de viajes al interior del país se requiere el sustento sólo con los respectivos comprobantes de pago. Los gastos por concepto de viáticos en el caso de viajes al exterior deben sustentarse de la siguiente manera:

- a) El alojamiento, con los documentos emitidos en el exterior, siempre que reúnan los requisitos previstos en el tercer párrafo del artículo 51-A del texto único ordenado del Impuesto A La Renta.
- b) La alimentación y la movilidad, también con los documentos de acuerdo al artículo 51-A del texto único ordenado del Impuesto a la Renta o con una declaración jurada, la cual no debe exceder el 30% del límite legal previsto por la norma tributaria por concepto de viáticos.

- Gastos de movilidad

Según Arévalo, J. (2008), en el inciso a.1) del texto único ordenado del Impuesto a la Renta se refiere a la movilidad como condición de trabajo. Deduce los gastos de movilidad de los trabajadores, que sean necesarios para el desempeño de las funciones y siempre que no constituya ventaja patrimonial.

El gasto no podrá exceder por cada trabajador el importe diario correspondiente al 4% de la remuneración mínima vital y el mismo puede sustentarse a través de comprobantes de pago o también mediante una planilla suscrita por el trabajador.

Según el reglamento dicha planilla podrá incluir los gastos de uno o más días si se trata de los gastos de un solo trabajador.

Por el contrario, la planilla incluirá los gastos de un solo día si son de más de un trabajador.

- **Pérdidas extraordinarias:**

Según el inciso d) del artículo 37 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, son deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por parte de sus dependientes o terceros.

- **Depreciaciones:**

Según Arévalo, J. (2008), en los artículos 38 al 43 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta permiten aplicar la depreciación de los bienes afectados a la producción de los bienes gravados. Estas disposiciones deben concordarse con el artículo 22 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, respecto del cual podemos extraer algunos lineamientos básicos que deben tenerse en cuenta:

- En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones  
Contabilizadas en un ejercicio gravable
- La depreciación aceptada tributariamente no debe exceder el porcentaje  
Máximo establecido por el reglamento para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método aplicado por el contribuyente.
- La SUNAT podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a solicitud del contribuyente.

- La depreciación se computa a partir del mes en que los bienes son utilizados en la generación de rentas.

- **Merms y desmedros:**

La Ley del Impuesto a la renta permite en el inciso f) del artículo 37 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta la deducción de las merms y desmedros.

Respecto de las primeras, el contribuyente deberá acreditarlas, a solicitud de SUNAT, mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o, en todo caso, por el organismo técnico competente, el mismo que contenga la metodología y las pruebas efectuadas. En cuanto a los desmedros, la destrucción de las existencias debe efectuarse ante notario, previa comunicación a SUNAT con seis días hábiles anteriores a la diligencia de destrucción de dichos bienes.

- **Provisión y castigo de deudas incobrables:**

El inciso i) del artículo 37 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta establece que los castigos por deudas incobrables y las provisiones por dicho concepto son tanto se den, no reconoce el carácter de deuda incobrable a las deudas contraídas por partes vinculadas, las deudas garantizadas por empresas del sistema financiero mediante derechos reales de garantía y las deudas que hayan sido renovadas o prorrogadas.

Respecto de la provisión por deudas incobrables, el inciso f) del artículo 21 Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta establece que el carácter incobrable debe verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable, además que las deudas deben encontrarse vencidas, deben figurar al cierre de cada ejercicio en el libro de inventarios y balances de manera discriminada y debe demostrarse el riesgo de incobrabilidad o la morosidad del deudor.

En lo que se refiere al castigo de las deudas incobrables, según el inciso g) del artículo 21 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias – Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, se requiere que la deuda haya sido provisionada y se hayan ejercitado las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, salvo que se demuestre que es inútil ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no exceda las 3 UIT.

- Remuneraciones de los directores:

Según el literal m) del artículo 37 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, las remuneraciones que corresponden a los directores de las sociedades anónimas son deducibles hasta el 6% de la utilidad comercial.

De acuerdo a la RTF N° 6887-4-2005, si el contribuyente obtuvo pérdidas, entonces no resulta arreglada a ley la deducción del gasto de dietas de directorio, al no haber tenido utilidad comercial que permita el cálculo del tope del 6% de las utilidades.

- Gastos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría:

Los gastos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, podrán deducirse en el ejercicio en que corresponden, siempre que hayan sido pagadas dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio, conforme al literal v) del artículo 37 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, por lo que en la RTF N° 7719-4-2005, el Tribunal Fiscal ha establecido las remuneraciones vacacionales son deducibles como gasto de conformidad con el literal v) del mencionado artículo.

- Remuneraciones de los socios y de sus familiares:

Los literales n) y ñ) del artículo 37 del Decreto supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias –Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta se refieren al titular de una EIRL, accionista, participacionista y en general, socios

o accionistas de las personas jurídicas, así como al caso del cónyuge, concubino y parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en tanto que los mismos perciban una remuneración por parte de la empresa.

La ley del impuesto a la renta considera valor de mercado a los siguientes importes:

1. La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa.
2. En caso de no existir lo mencionado anteriormente será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico de la estructura organizacional de la empresa.
3. En caso de no existir los referentes anteriormente, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa.
4. De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico superior dentro de la estructura organizacional de la empresa.
5. De no existir ninguno de los mencionados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración acordada por las partes, sin que exceda de (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

• Los gastos deducibles y el Sistema de detracciones:

Según Arévalo, J. (2008), en el numeral 2) de la primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940, antes de su derogatoria por la Ley 29173, los sujetos obligados a efectuar la detracción podían deducir los gastos en cumplimiento del criterio del devengado de acuerdo a las normas de impuesto a la renta; sin embargo, dicha deducción no se consideraba válida en caso de haberse incumplido el depósito de la detracción con anterioridad a cualquier notificación



de SUNAT respecto de las operaciones involucradas en el Sistema de detracciones, aún cuando se hubiese acreditado la veracidad de éstas.

### **2.3.2.2.2.3 Renta de tercera categoría**

El impuesto a la renta de tercera categoría grava la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas, generalmente estas rentas se producen por la participación conjunta de la inversión del capital y el trabajo.

- Rentas gravadas con este impuesto

1. Las rentas que resulten de la realización de actividades que constituyan negocio habitual, tales como las comerciales, industriales y mineras; la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; la prestación de servicios comerciales, financieros, industriales, transportes, etc.

2. También se consideran gravadas con este impuesto: los agentes mediadores de comercio, tales como corredores de seguros y comisionistas mercantiles, los rematadores y martilleros, los notarios, el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.

3. Gravada de Tercera Categoría cualquier otra ganancia o ingreso obtenido por las personas jurídicas.

La base imponible para la determinación del impuesto de tercera categoría es obtenida después de haber deducido de los ingresos netos anuales, los costos y gastos incurridos en la actividad durante el período. Pero se ha de tomar en cuenta que no todos los gastos son considerados como tales para efectos tributarios.

Para que los gastos sean considerados como deducibles deben de seguir el principio de causalidad:

- Que sean necesarios.
- Estén destinados a producir, obtener y mantener la fuente.
- Se encuentren sustentados con documentos.
- Sean permitidos por la ley.

### **2.3.2.2.3 Reglamento para comercialización de combustible**

#### **2.3.2.2.3.1 Aspectos legales del Sector**

De acuerdo al reglamento para la comercialización de combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos, se aplica a las personas que desarrollen actividades de comercialización de combustibles líquidos y otros productos derivados de hidrocarburos en el territorio nacional, tales como la operación de plantas de abastecimiento, plantas de abastecimiento en aeropuertos, terminales, comercializador de combustibles de aviación, comercializadores de combustibles para embarcaciones, consumidores directos, consumidores directos con instalaciones móviles, distribuidores mayoristas, importadores en tránsito, transportistas y distribuidores minoristas. No se incluye dentro de los alcances del presente reglamento, las actividades relacionadas con el gas licuado de petróleo.

Las personas que cumplan con las disposiciones legales vigentes y con las normas contenidas en el presente reglamento y demás normas aplicables, podrán comercializar cualquier tipo de combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos. Asimismo, cualquier persona que realice actividades en el subsector hidrocarburos, podrá desempeñar una o más actividades de comercialización que permita el presente reglamento, siempre que cumpla con los requisitos exigidos.

Los organismos competentes para efectos del presente Reglamento son:

- El Ministerio de Energía y Minas (MEM) a través de la Dirección General de Hidrocarburos (DGH) es competente para el otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas, registro, denegación, suspensión o cancelación de éstos. tiene a su cargo el registro de hidrocarburos, así como la responsabilidad de verificar la información que en éste se incorpore, en virtud de lo cual podrá negar justificadamente la incorporación a dicho registro de las constancias otorgadas por las Direcciones Regionales De Energía y Minas (DREM) que no cumplen con los requisitos legales correspondientes, debiendo

de notificar dichas observaciones a la DREM, a fin que se proceda a su subsanación.

La evaluación e incorporación no podrá exceder de cinco (5) días calendario desde la recepción de la documentación respectiva por el MEM.

- El organismo supervisor de la inversión en energía (OSINERG), es el organismo público encargado de la supervisión y fiscalización del cumplimiento del presente reglamento, así como dictar disposiciones necesarias para su cumplimiento dentro del ámbito de su competencia, de conformidad con el Artículo 5 de la Ley N° 26734 y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 054-2001-PCM y el Decreto Supremo N° 029-97-EM – Reglamento de Fiscalización de las Actividades por Terceros y con la Ley 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos, sus normas reglamentarias, modificatorias y ampliatorias.
- Las Direcciones Regionales de Energía y Minas (DREM), son órganos de los gobiernos regionales encargados de la orientación y promoción de las actividades de hidrocarburos así como de otorgar la constancia de registro de medios de transportes, distribuidores minoristas, consumidores directos y consumidores directos con instalaciones móviles.
- Establecimientos de venta al público de combustibles, ubicados dentro del ámbito de su competencia. Las DREM deberán remitir al MEM en el plazo de cinco (5) días calendario o el término de la distancia desde su emisión, la relación de las constancias de registros otorgadas, para su correspondiente incorporación al registro. Para que sean efectivos los derechos otorgados en la constancia de registro, ésta deberá estar inscrita en el registro de hidrocarburos.
- Municipalidad, órgano del gobierno local encargado de otorgar la licencia de construcción y de funcionamiento de las actividades de comercialización de hidrocarburos dentro del ámbito de su competencia.
- En lo que respecta a la protección del ambiente, seguridad y almacenamiento de hidrocarburos las personas que desarrollen actividades de comercialización

de combustibles líquidos y otros productos derivados de hidrocarburos en el territorio nacional, tales como la operación de plantas de abastecimiento, plantas de abastecimiento en aeropuertos, terminales, comercializador de combustibles de aviación, comercializadores de combustibles para embarcaciones, consumidores directos, consumidores directos con instalaciones móviles, distribuidores mayoristas, importadores en tránsito, transportistas y distribuidores minoristas, del presente se rigen por el respectivo reglamento y demás normas aplicables.

#### **2.3.2.2.3.2 Normas para el diseño de obras, instalación y equipamiento.**

Dentro de la norma para el diseño de obras, instalaciones y equipamiento debe de Considerarse lo siguiente:

- Diseño de los tanque

Deben de tener facilidades para recepción y almacenamiento de combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos, deberán cumplir con el reglamento de seguridad para el almacenamiento de hidrocarburos o la norma que lo sustituya, en lo que sea aplicable.

- Instalaciones de consumidores directos con surtidores y dispensadores

Las instalaciones de consumidores directos que cuentan con surtidores o dispensadores, deberán diseñarse e instalarse de acuerdo con el reglamento que contiene normas para la instalación y operación de establecimientos de venta al público de combustibles líquidos, en lo que sea aplicable.

#### **2.3.2.2.3.3 Normas para la operación**

Dentro de las normas para operaciones se consideran:

- Condiciones para el despacho

Se deberán atender únicamente a los medios de transporte que tengan inscripción vigente en el registro de hidrocarburos.

Deberán negar el despacho de combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos a unidades de transporte que no cumplan con las normas de seguridad, aunque cuenten con constancia de registro vigente.

- Medidas de precaución en el llenado de los Tanques para evitar derrames.

Se debe de tomar en cuenta el no derramar combustibles líquidos u otros productos derivados de los hidrocarburos.

Para lo cual debe de tenerse en cuenta:

1. Planeamiento de la descarga
2. Métodos para verificar el alineamiento de válvulas y tanques en el momento de realizar el llenado.
3. Continúo control y medición del nivel del tanque, por personal en contacto con el proveedor para que la transferencia de líquido pueda ser suspendida en cualquier momento.
4. Programa para el entrenamiento del personal de operación.
5. Procedimientos de inspección y prueba de los instrumentos de medición de nivel y de los controles y alarmas de alto nivel, según sea aplicable.
6. Condiciones de las vías de circulación

Las vías deben permanecer permanentemente libres y no deben ser utilizadas para el estacionamiento de vehículos. Las áreas de estacionamiento de vehículos se ubicarán a no menos de veinte (20) metros de la zona de operación.

7. Restricción en el tránsito y señalización de vías

No se permitirá el tránsito de vehículos con escape inapropiado. Se debe instalar una adecuada señalización en las vías que permita un tránsito seguro y sin obstáculos.

8. Desmontaje de equipos.

Cuando por reparación o modificación se requiere desmontar elementos importantes de una instalación, tales como válvulas, bombas o tuberías, se

deberá dar instrucciones específicas a las personas que operan esa parte de la Instalación.

#### 9. Reparación o mantenimiento de equipos eléctricos

Las reparaciones o mantenimiento de equipos eléctricos deberán ser efectuados por especialistas, quienes deben verificar que el equipo esté aislado de los circuitos eléctricos antes de efectuar la reparación, ajustes o pruebas. Los carteles de atención deben ser colgados o fijados a los interruptores principales para prevenir su conexión accidental cuando los trabajos de reparación o mantenimiento se están realizando. Después que las reparaciones se han terminado, una persona competente de la parte operativa deberá certificar que el equipo está mecánica y eléctricamente en condiciones de operación.

#### 10. Historial de equipos sobre inspecciones, pruebas y reparaciones

Para equipos tales como recipientes a presión, bombas, brazos de carga, medidores, válvulas de alivio de emergencia, tuberías principales, equipos eléctricos y otros, se requiere que se mantenga un archivo donde se indiquen las inspecciones, pruebas y reparaciones efectuadas a dicho equipo.

#### 11. Prohibiciones

No se permitirá reparaciones o modificaciones cuando la instalación o equipo esté en operación, cuando los tanques están siendo cargados o descargados o cuando no se encuentren libres de gases.

#### 12. Personal de supervisión capacitado

El personal supervisor a cargo de las operaciones de mantenimiento deberá tener un cabal conocimiento de las normas de seguridad, debiendo planear y verificar que las actividades en desarrollo cumplan con las normas de seguridad. Cuando las ampliaciones o reparaciones son realizadas por contratistas de obras, antes del inicio de los trabajos se deberá comunicar al personal del contratista las normas de seguridad, así como controlar que éstos cumplan dichas normas durante la ejecución de los trabajos.

#### 13. Supervisión de la operación de desgasificado

La operación de desgasificado deberá ser supervisada directamente por personal calificado.

#### 14. Control del nivel del líquido y dispositivos de seguridad

La instrumentación que controla y mide el nivel del líquido deberá ser periódicamente mantenida y probada a fin de evitar su mal funcionamiento, que podría ocasionar pérdidas por sobrellenado.

Las válvulas de alivio, las válvulas de emergencia y otros equipos destinados a prevenir y controlar las pérdidas accidentales de combustibles también deben ser mantenidos y probados periódicamente.

##### 1. Conexión a tierra de medios de transporte

Los medios de transporte deberán ser igualmente conectados a tierra antes de proceder a la carga o descarga de líquidos.

##### 2. Condiciones de reparación en áreas peligrosas

Dentro de las áreas peligrosas se observará las normas siguientes:

- Los equipos o tanques que hayan contenido vapores que puedan formar mezclas explosivas o inflamables serán obligatoriamente desgasificados mediante un proceso eficaz, antes de efectuar la entrada del personal para su inspección o reparación. Este personal debe ser siempre vigilado desde el exterior, con la finalidad de ser auxiliado en caso de siniestro. La autorización para la entrada en esos equipos o tanques será dada por escrito por el responsable de la instalación.
- Será prohibida en servicio normal la utilización de herramientas o aparatos que puedan producir chispas o llamas dentro de las áreas peligrosas. Cuando la utilización de tales herramientas o equipos sea absolutamente necesaria, se deberá proceder a la completa renovación de la atmósfera del local hasta que se verifique que no existe ningún vestigio. La orden o autorización para utilizar tales herramientas o equipos debe ser dada por escrito por el jefe de la instalación.

- Como medida de precaución a la generación de cargas estáticas, está prohibida la introducción de agua o cualquier líquido en los tanques, cuando ésta no sea hecha por las válvulas del fondo o por un tubo metálico que baje hasta el fondo.
- Iluminación a las áreas
- Adecuada iluminación será suministrada a las áreas durante la operación normal.
- Asimismo la Instalación deberá tener suficiente iluminación para una segura operación en caso de emergencia. La iluminación para operación en caso de emergencia y a prueba de explosión debe cumplir con las normas ISO o NFPA correspondiente.
- Iluminación en las vías
- Es esencial para la operación nocturna una adecuada iluminación de las vías. Cuando tuberías o cables estén instalados a lo largo de las vías, se deberá instalar un sistema de protección. Los sistemas eléctricos deberán ser a prueba de explosión.

### 3. Registros de los medios de transporte abastecidos

Se debe llevar un registro de los medios de transporte que se abastecen de ella, los cuales deben contar con la constancia de registro vigente emitida por el MEM o la DREM respectiva.

#### **2.3.2.2.3.4 Normas de calidad y procedimientos de control volumétrico**

- Calidad de los combustibles

La clasificación, características o especificaciones y estándares de calidad de los combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos, de origen nacional o importado deberán cumplir con la última versión de las normas NTP respectivas, y para aquello no previsto en las normas citadas, deberán cumplir con la norma ASTM respectiva.

- Unidades de medida



Las unidades de medida que deben utilizarse para indicar las características y las transacciones de los combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos, deberán expresarse en metros cúbicos, litros (acompañado de su equivalencia en barriles o galones) o unidades de peso, según corresponda.

La presente disposición será aplicable progresivamente, pudiendo el MEM dictar las normas complementarias necesarias.

- Coloración de gasolinas

El Ministerio de Energía y Minas establecerá un color distinto para cada una de las gasolinas que se comercialicen en el país.

Los cambios o variaciones que se soliciten y que obedezcan a razones técnicas, comerciales o ambientales, deberán ser aprobados por la DGH mediante resolución directoral, previa a su comercialización.

- Procedimiento de muestreo para el control de calidad

OSINERGMIN deberá establecer el procedimiento para el control de calidad de los combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos, así como las disposiciones complementarias requeridas para su ejecución en un plazo no mayor de ciento veinte (120) días calendario

### **2.3.2.2.3.5 Autorizaciones y registros**

- Trámites

El interesado realizará ante OSINERG un único trámite para obtener el informe técnico favorable respectivo, que comprende desde el proyecto del diseño de las obras hasta su construcción.

El interesado deberá presentar la documentación siguiente:

1. Memoria descriptiva del proyecto, incluyendo los sistemas y equipos de seguridad
2. Especificaciones técnicas de construcción y de materiales.
3. Planos de instalaciones
4. Cronograma de ejecución del proyecto.

## 5. Plan de contingencias para la etapa de instalación

Dentro de los planos se debe de considerar los de ubicación, situación y de distribución del combustible. También se debe de contar con diagramas de proceso de los sistemas requeridos para las instalaciones para almacenamiento de combustibles, planos de obras civiles, planos de obras metalmecánicas, aplicables al proyecto, planos de instalación de tanques, tuberías y accesorios, planos de sistemas de seguridad contra incendios

- Calificación

El proyecto deberá ser desarrollado por profesionales en la especialidad correspondiente, colegiados, hábiles y con experiencia en la ejecución de proyectos similares. Las especialidades de los profesionales, serán acordes con la parte del proyecto que ellos desarrollen. Los planos que se requieran presentar a OSINERG para el diseño y construcción deben ser firmados por el interesado o su representante legal, y un profesional colegiado.

- Licencia de Construcción

Para obtener la licencia de construcción el interesado deberá presentar a la municipalidad distrital correspondiente, adicionalmente a los requisitos que dicho órgano exija, la copia del certificado de diseño de obras emitido por el OSINERG.

- Emisión de informe técnico favorable

Concluida la construcción e instalación, OSINERG emitirá, si el informe técnico favorable del establecimiento

- Licencia municipal de funcionamiento

Para la obtención de la licencia municipal de funcionamiento, el interesado deberá presentar a la municipalidad distrital correspondiente, adicionalmente a los requisitos que dicho órgano exija, la copia del informe técnico favorables de los establecimientos emitido por el OSINERG.

- Operación

Para que puedan realizar sus operaciones deberán tener vigentes la constancia de registro y la licencia municipal de funcionamiento

- Modificación de instalaciones

La modificación de instalaciones o equipamiento de un establecimiento, modificará la data del registro de hidrocarburos.

Para el caso de cambios de uso de los tanques de almacenamiento se requerirá de la correspondiente opinión favorable del OSINERG, en caso corresponda, de acuerdo a la normatividad vigente.

- Requisitos de obtención de registros

Cuando no haya realizado ningún registro anteriormente expuesto en líneas anteriores y se desee obtener registro como operador el interesado deberá presentar una solicitud al MEM, en la cual deberá constar lo siguiente:

1. Nombre, nacionalidad y domicilio legal
2. Documento que acredite al representante legal o apoderado, si fuera el caso.
3. Copia del testimonio de constitución social si se trata de persona jurídica o copia de la libreta electoral o del carné de extranjería si se trata de persona natural.
4. Licencia municipal de funcionamiento otorgada por la municipalidad provincial correspondiente.
5. Copia del contrato de arrendamiento o del contrato de servicio u otra modalidad similar de contratación, que acredite la operación

#### **2.3.2.2.3.6      Infracciones y sanciones**

Se considera infracción sancionable cualquier incumplimiento de las disposiciones legales y técnicas contenidas en el Reglamento. Las sanciones por las infracciones contempladas en el Reglamento serán determinadas por OSINERG.

Los agentes de comercialización de combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos, compuesta por: productores, importadores en tránsito, plantas de abastecimiento, plantas de abastecimiento en aeropuerto,

terminales, distribuidores mayoristas, comercializadores de combustible para embarcaciones, comercializadores de combustible de aviación, distribuidores minoristas, establecimientos de venta al público y transportistas como elemento complementario, así como los consumidores directos y consumidores directos con instalación móvil deberán cumplir las normas para el control de órdenes de pedido que emita OSINERGMIN.

La DGH o DREM podrán revocar cuales quiera de las autorizaciones e inscripciones otorgadas, si se detectara violación de la reglamentación vigente o en caso que exista falsedad en los reportes o informes sobre los que se ha basado la autorización e inscripción.

#### **2.3.2.2.3.7 Supervisión**

Si en el proceso de supervisión, OSINERG detectara el incumplimiento de las normas de operación, seguridad y medio ambiente, estará facultado a exigir el cumplimiento de dichas normas, sin perjuicio de las sanciones administrativas que correspondan.

- **Intercambio de información**

OSINERG podrá cruzar la información proporcionada por las personas que actúan en el proceso de comercialización de Combustibles Líquidos, a fin de fiscalizar que las actividades de comercialización se realicen conforme a las autorizaciones y registro vigente otorgados por el MEM y las DREM.

### III. METODOLOGÍA

#### 3.1. Tipo de Investigación.

El presente trabajo de investigación se encuentra circunscrito dentro del enfoque Cualitativo – Cuantitativo, orientado a proponer el Diseño de un Programa de Auditoría para evitar contingencias tributarias IGV-Renta para las empresas comercializadoras de combustibles de la ciudad de Chiclayo.

#### 3.2. Diseño de Investigación.

Atendiendo a la naturaleza del presente trabajo de investigación, el presente estudio corresponde al tipo: Propositivo.

#### 3.3. Población

La población en estudio estuvo constituida por 176 empresas que comercializan combustible líquido del Departamento de Lambayeque.

#### 3.4. Muestra.

La muestra en estudio estuvo constituida por 30 empresas de este sector que fueron seleccionadas de manera estratificada, para efectos se utilizo la siguiente formula:

$$n = \frac{(z_{1-\alpha/2})^2 p(1-p)}{e^2}$$

Z 1,96(a=0,05) 2,58(a=0,01) = 1,96

P (frecuencia esperada del parámetro)= 0,85

i (error que se prevé cometer) = 0,1

Población 176

Tamaño de la muestra = 30

**En donde:**

n: tamaño de la muestra

α: desviación estándar de la población

Z: valor obtenido mediante niveles de confianza.

e: límite aceptable de error muestral.

### **3.5. Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos**

#### **3.5.1. Métodos.**

- **Método Lógico Inductivo:** Ya que a través del razonamiento, el cual parte de causas particulares, permitió se eleve a conocimientos generales.
- **Analítico – Sintético:** fue utilizado para analizar los hallazgos del marco teórico práctico, como consecuencia de las inferencias del conjunto de datos empíricos que constituyeron la investigación y a la vez a arribar a las conclusiones a partir de la posterior contrastación hecha de las mismas.
- **Modelación:** ya que la investigación plantea una perspectiva propositiva a partir de la implementación del diseño de un programa de Auditoria para mejorar la eficiencia de la empresa

#### **3.5.2. Técnicas**

##### **3.5.2.1. Técnicas de gabinete.**

Estas técnicas permitieron fortalecer el marco teórico científico en la presente investigación, básicamente los antecedentes de estudio de las diferentes teorías abordadas. En ese sentido la investigación bibliográfica juega un papel importante en la concreción del mismo.

- **El Fichaje:** Permitió fijar conceptos y datos relevantes, mediante la elaboración y utilización de fichas para registrar organizar y precisar aspectos importantes considerados en las diferentes etapas de la investigación. Las fichas utilizadas fueron:
- **Ficha de Resumen:** Utilizadas en la síntesis de conceptos y aportes de diversas fuentes, para que sean organizados de manera

concisa y pertinentemente en estas fichas, particularmente sobre contenidos teóricos o antecedentes consultados.

- **Fichas Textuales:** Sirvieron para la transcripción literal de contenidos, sobre su versión bibliográfica o fuente informativa original.
- **Fichas Bibliográficas:** Se utilizaron permanentemente en el registro de datos sobre las fuentes recurridas y que se consulten, para llevar un registro de aquellos estudios, aportes y teorías que dieron el soporte científico correspondiente a la investigación.  
Esta técnica permitió la identificación priorizada de los autores de las diferentes fuentes de consulta que luego fueron sistematizadas para construir el marco teórico científico y así tener un gran dominio de los diferentes elementos que conforman la investigación.
- **Ficha de síntesis:** Sirvió para registrar información de las diferentes fuentes bibliográficas consultadas pero en base a la capacidad de análisis y síntesis puesto de manifiesto por la investigadora.

### **3.5.2.2 Técnicas de Campo.**

- **Observación**

Esta técnica permitió observar, atentamente el fenómeno de la investigación (riesgos de contingencias tributarias en las empresas comercializadoras de combustible en la ciudad de Chiclayo), registrados durante el proceso de investigación para su posterior análisis.

- **Encuesta**

Para el presente trabajo de investigación se utilizó una encuesta por cuestionario dirigido a las empresas comercializadoras de combustibles líquidos en la ciudad de Chiclayo, a propietarios, socios, accionistas, gerentes y/o representante legales de empresas comercializadoras de combustibles líquidos en la ciudad de Chiclayo.

- **Entrevista**

Esta técnica fue utilizada para la obtención de la información mediante un dialogo sostenido entre el entrevistado y el entrevistador a través de un encuentro formal planificado basado en una cultura de ética, requerido en todo trabajo de investigación.

La información obtenida permitió sistematizar algunos contenidos, convirtiéndose en un elemento útil para el presente trabajo de investigación.

### **3.5.3 Instrumentos**

- **Encuesta por cuestionario**

Este instrumento se utilizó con el propósito de registrar información respecto a (auditoría tributaria, contingencias tributarias) este instrumento contiene 19 preguntas debidamente estructuradas que fueron validadas por la opinión y juicios de expertos.

- **Guía de entrevista**

Esta técnica consistió en un proceso de comunicación que se realizó a los propietarios, socios, accionistas, gerentes y/o representante legales de empresas comercializadoras de combustibles , dicho instrumento contiene 13 preguntas debidamente estructuras .

### **3.5.4 Técnicas de procesamiento de datos**

Para la recolección de los datos se procedió a registrar la información mediante el suministro de; encuesta por cuestionario y guía de entrevista, con un promedio de 13 preguntas para los propietarios, socios, accionistas, gerentes y/o representante legales.

### **3.5.5 Análisis estadístico porcentual**

Para analizar la información y sistematizarla, se utilizó una base de datos, luego el software informático Microsoft Excel 2010.

Los datos sistematizados se presentan en tablas, cuadros y gráficos de barras, para su mayor entendimiento.



## **IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

### **4.1 Resultados**

#### **4.1.1 Descripción de la empresa**

Las empresas comercializadoras de combustible son reguladas por OSINERGMIN quien se encarga de verificar que se cumplan con los requisitos correspondientes para este determinado sector como verificar si el combustible que se vende cumple con las normas técnicas, calidad de los combustibles, entre otras funciones; y es la institución que está encargada de controlar y supervisar la informalidad de las empresas que comercializan combustible en la adquisición de dicho producto.

Este sector tiene una amplia presencia nacional en todo el país debido al crecimiento del combustible y a su consumo en gran parte por el sector de transportes quienes son los mayores demandantes de este líquido elemento.

En la ciudad de Chiclayo existe una diversidad de empresas dedicadas a la comercialización de combustible quienes también han tenido un gran crecimiento económico debido a que la mayoría de los sectores como transporte, comercio, etc., son los que demandan de este para poder transportarse, transportar sus mercaderías, etc. en toda la región.

#### **4.1.2 Resultados de las encuestas aplicadas a las empresas de combustibles en la ciudad de Chiclayo respecto al requerimiento, recepción y adquisición del combustible.**

Los resultados obtenidos por la encuesta se aplicaran a la población constituida por las empresas comercializadoras de combustibles líquido en el Distrito de Chiclayo.

De acuerdo a la información proporcionada por la Intendencia Regional Lambayeque SUNAT en el Distrito de Chiclayo se encuentran 176 empresas comercializadoras de combustible líquido al por mayor y menor.

**Tabla 4: Opinión de los gerentes, representante legal y/o contadores públicos respecto a relevar información acerca del requerimiento de combustible.**

<b>REQUERIMIENTO DE COMBUSTIBLE</b>	<b>EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE COMBUSTIBLE LÍQUIDO</b>	<b>%</b>
<u>Opinión de efectuar el control diario de ventas con elaboración de liquidación</u>	30	100
No efectúa el control	20	67
Sí efectúa el control	10	33
<u>Opinión sobre la revisión del reporte de ventas mensual y su registro en libros, declaración y emisión del comprobante de pago respectivo</u>	30	100
Sí revisa	24	80
No revisa	6	20
<u>Opinión sobre la elaboración de una hoja de inspección para el control diario del inventario de combustible en los tanques subterráneos</u>	30	100
No elabora	19	63
Sí elabora	11	37
<u>Opinión sobre la conciliación de las notas de requerimiento de combustible con las hojas de inspección del control de inventarios</u>	30	100
No concilia	24	80
Sí concilia	6	20
<u>Opinión sobre revisar la solicitud de abastecimiento de combustible con las notas de requerimiento</u>	17	57
No concilia		
Sí concilia	13	43

Opinión sobre cotejar el flujo de caja con la  
solicitud de abastecimiento para  
determinar la disponibilidad de liquidez

No concilia	2	7
Sí concilia	28	93

---

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

**a) REQUERIMIENTO DE COMBUSTIBLE:**

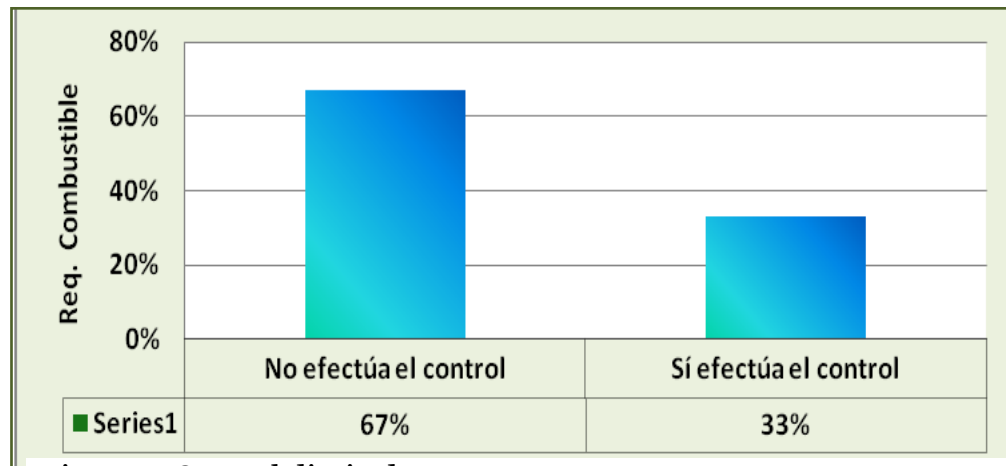


Figura 1: Control diario de ventas

Las empresas de combustibles en la ciudad de Chiclayo que se dedican a la compra y venta de este líquido, en lo que respecta a que si efectúan un control diario de ventas con la elaboración de liquidación, la gran mayoría de ellas no efectúa un control lo cual representa un 67% y un 33% de estas empresas si efectúan el control diario de ventas.

Con lo que se puede inferir que a la gran mayoría de las empresas que se dedican a este rubro les faltaría mantener un control diario de sus ventas.

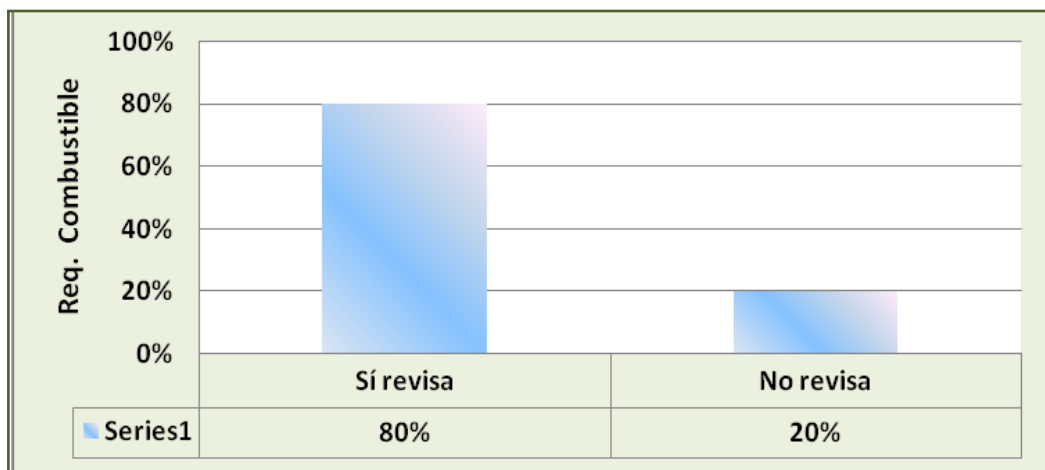


Figura 2: Revisión del reporte de ventas mensual

Con respecto a la revisión del reporte de ventas mensual y su registro en libros, declaración y emisión del comprobante de pago respectivo, la mayor parte de las empresas que se dedican a este rubro respondieron que si se encargan de revisarlo con un respectivo 80% y en un menor porcentaje de 20% no lo realiza.

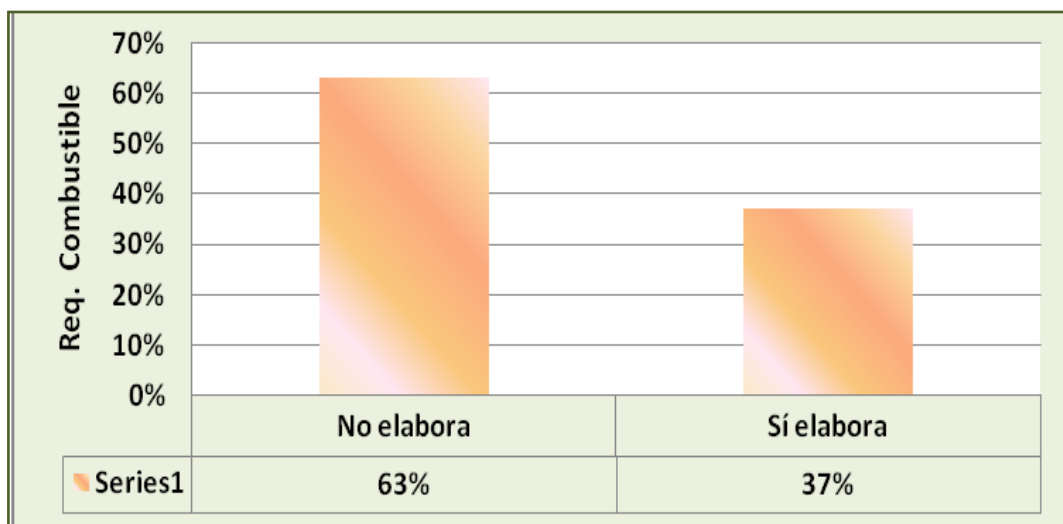


Figura 3: Elaboración de una hoja de inspección

En lo concerniente a la elaboración de una hoja de inspección para el control diario del inventario de combustible en los tanques subterráneos, se puede decir que del 100% de las empresas dedicadas a la comercialización de combustible la gran mayoría no se encarga de elaborarlo lo cual es un 63% y en un menor porcentaje que si se encarga de realizarlo es de un 37%.

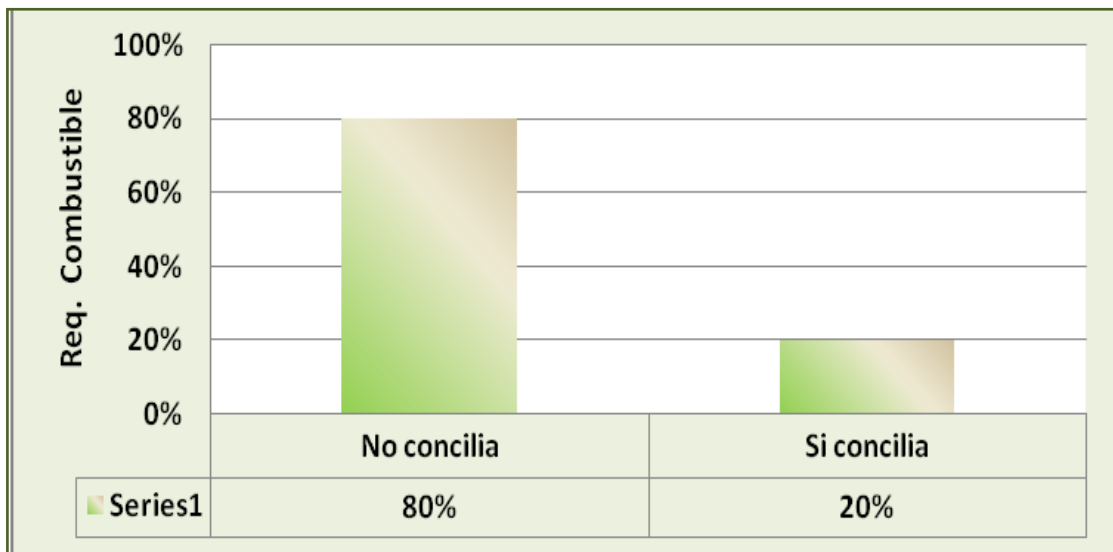


Figura 4: Conciliación de las notas de requerimiento de combustible

En lo concerniente a la conciliación de las notas de requerimiento de combustible con las hojas de inspección del control de inventarios, la gran mayoría no lo concilia lo cual equivale a un 80% y un 20% si concilia.

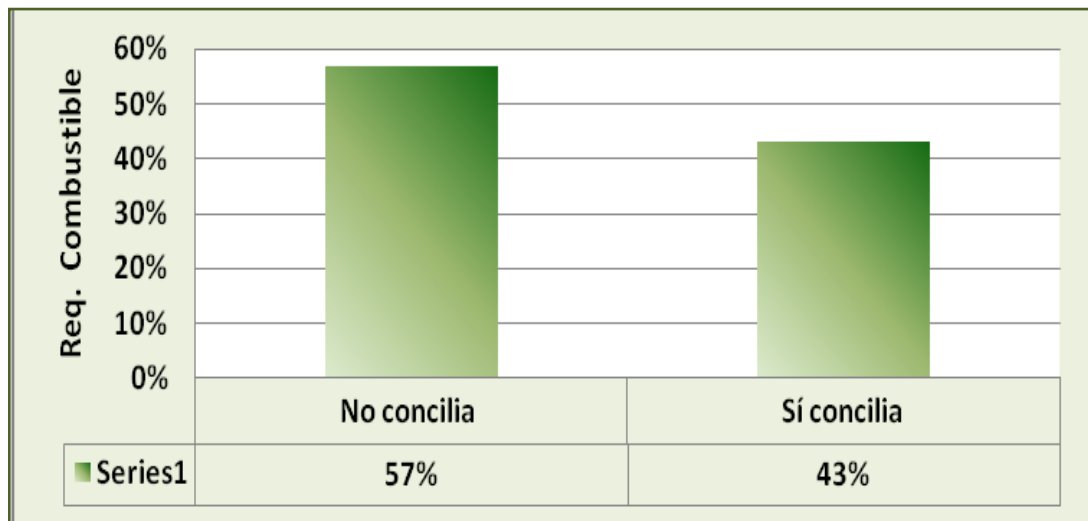


Figura 5: Revisión de la solicitud de abastecimiento de combustible

En lo que respecta a revisar la solicitud de abastecimiento de combustible con las notas de requerimiento por parte de las empresas comercializadoras de combustible de la encuesta realizada a determinadas empresas de este sector respondieron en un 57% que no lo concilia y un 43% si lo concilia.



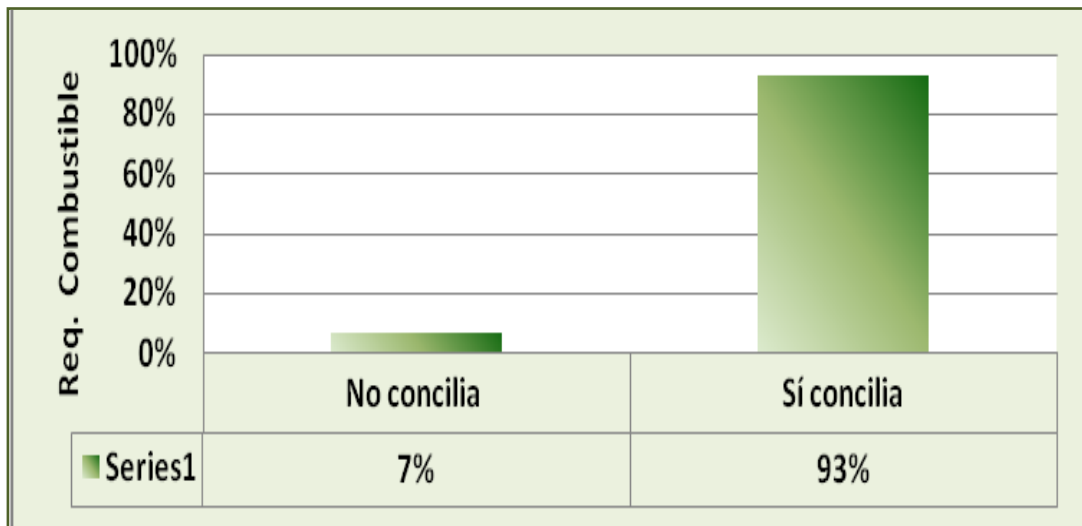


Figura 6: Cotejar el flujo de caja

En lo concerniente a cotejar el flujo de caja con la solicitud de abastecimiento para determinar la disponibilidad de liquidez, de la encuesta realizada a las empresas comercializadoras de combustible la gran mayoría respondió que si lo realiza lo cual nos representa un 93% y en una menor proporción no lo realizan con un 7%

**Tabla 5: Opinión de los gerentes, representante legal y/o contadores públicos a relevar información respecto a la recepción de combustible**

RECEPCIÓN DE COMBUSTIBLE	EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE COMBUSTIBLE LÍQUIDO	%
<u>Opinión sobre revisar frecuentemente el manual de procedimientos de descarga de combustible en planta, para verificar su aplicabilidad y eficiencia</u>	30	100
No revisa.	3	10
Sí revisa.	27	90
<u>Opinión sobre evaluar los informe de autorización de descarga para validar el cumplimiento de medidas de seguridad mínimas</u>	30	100
No evalúa.	3	10
Sí evalúa.	27	90
<u>Opinión sobre cotejar el registro de medidas de calibración antes y después de descarga, para determinar las desviaciones de las mermas permitidas</u>	30	100
No coteja	3	10
Sí coteja	27	90
<u>Opinión sobre inspeccionar físicamente la documentación que certifica la descarga de combustible</u>	30	100
No inspecciona.	20	67
Sí inspecciona.	10	33

<u>Opinión sobre preparar un informe de corte de ventas incluyendo las hojas de control de combustible, los movimientos de ventas, las hojas de control de inventario y los pagos realizados</u>	30	100
No prepara	21	70
Sí prepara	9	30
<u>Opinión sobre verifica que los comprobantes de pago, guía de remisión, medios de pago se encuentran sustentados con las adquisiciones efectuadas</u>	30	100
No verifica	23	80
Sí verifica	7	20

---

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

### b) RECEPCIÓN DE COMBUSTIBLE:

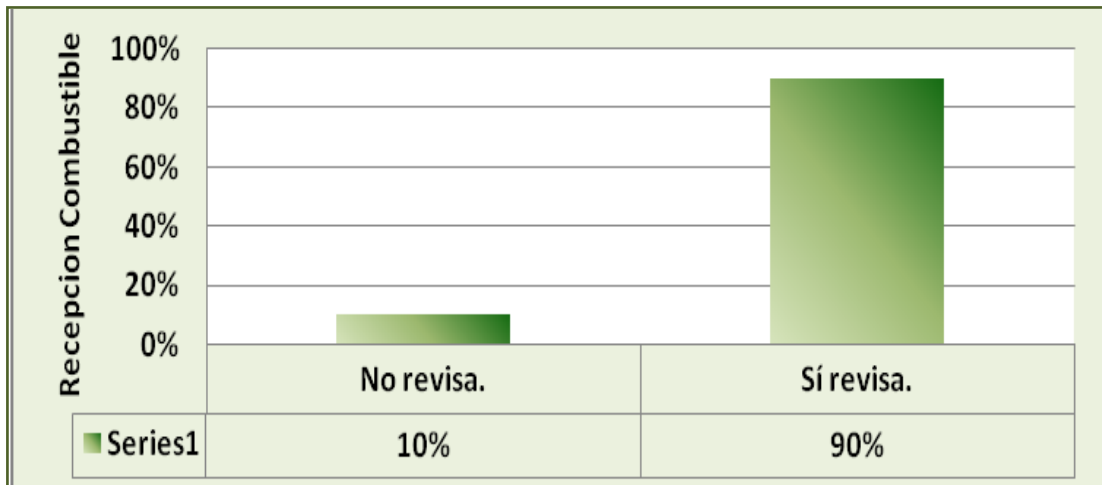


Figura 7: Revisión del manual sobre los procedimientos de descarga de combustible

Al momento de recepcionar el combustible en lo concerniente a si las empresas se encargan de revisar frecuentemente el manual de procedimientos de descarga de combustible en planta, para verificar su aplicabilidad y eficiencia, la mayor parte de ellas si se encarga de realizarlo lo equivale a un 90% y en una menor proporción no se encargan de realizarlo en un 10%.

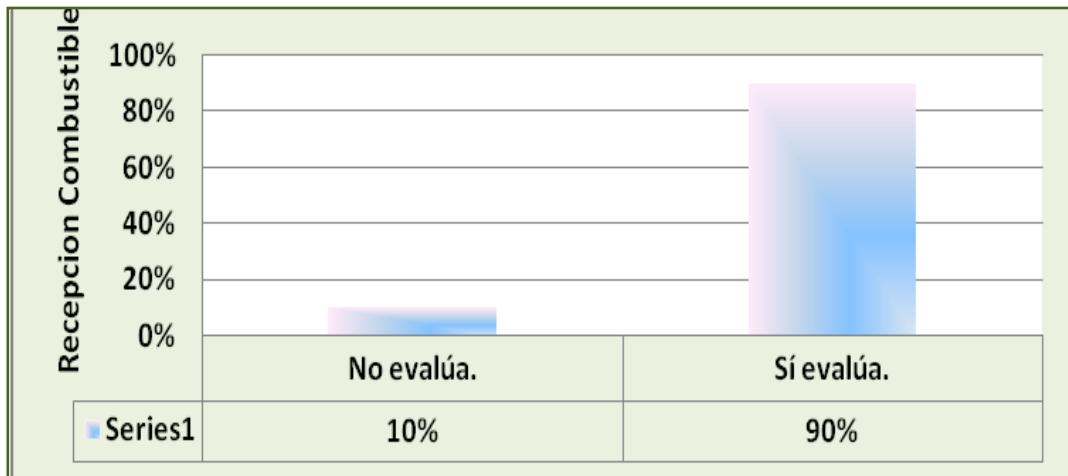


Figura 8: Evaluación de los informes de autorización de medidas de seguridad

Al evaluar los informes de autorización de descarga para validar el cumplimiento de medidas de seguridad mínimas, las empresas dedicadas a la comercialización de combustible líquido en la ciudad de Chiclayo el 90 % si se encarga de evaluarlo y 10% de estas empresas no lo realiza.

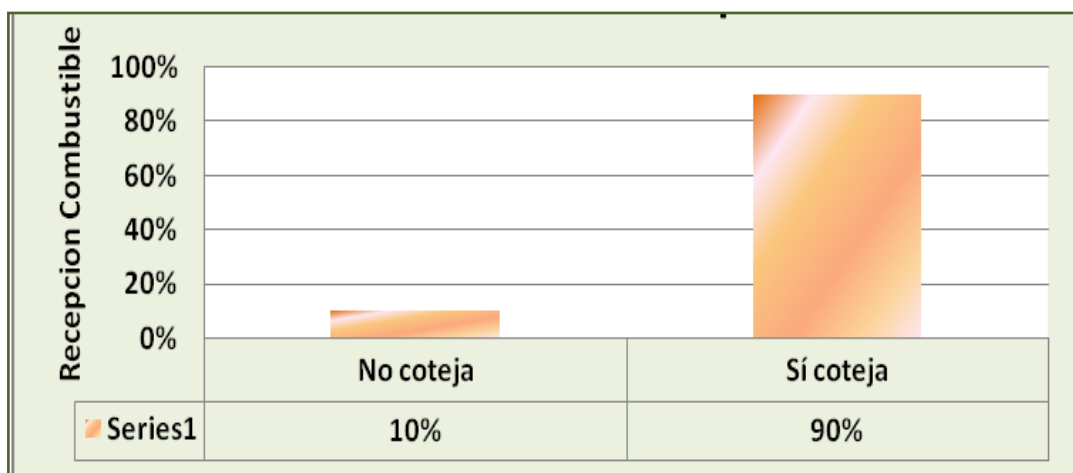


Figura 9: Cotejar el registro

En lo concerniente a cotejar el registro de medidas de calibración antes y después de descarga, para determinar las desviaciones de las mermas, gran parte de estas empresas si lo realiza 90% y un 10% no lo hace.

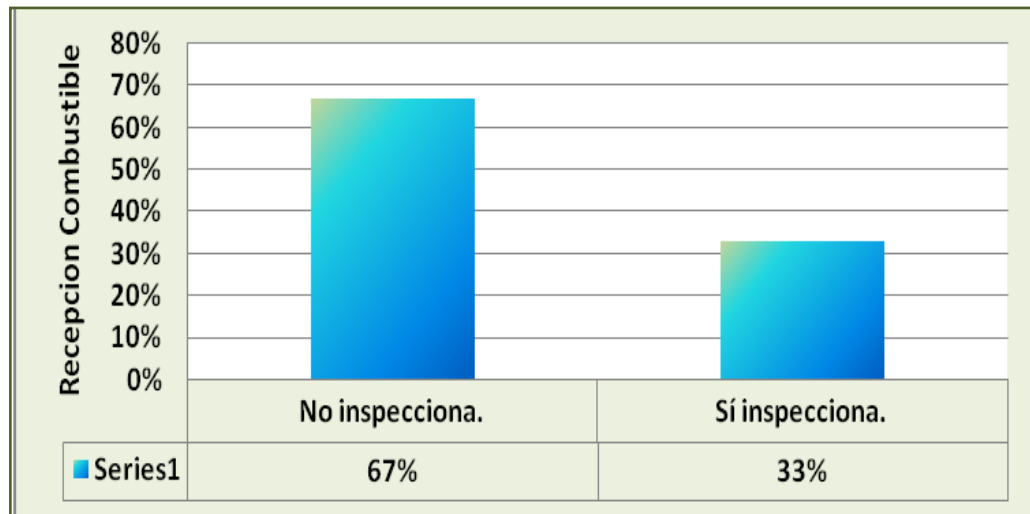


Figura 10: Inspección física de la documentación

La empresas que comercializan el combustible en lo que concierne a inspeccionar físicamente la documentación que certifica la descarga de combustible el 67% de ella no lo se encarga de realizarlo lo cual le puede causar problemas y un 33% si lo realiza e decir si se encarga de inspeccionar.

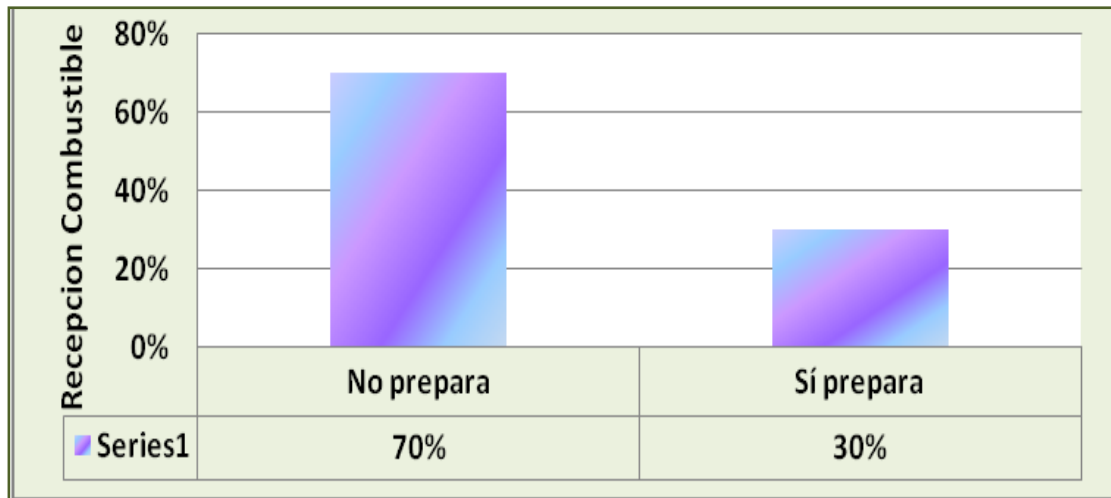


Figura 11: Preparación de un informe de ventas

En lo concerniente a si la empresas se encarga de preparar un informe de corte de ventas incluyendo las hojas de control de combustible, los movimientos de ventas, las hojas de control de inventario y los pagos realizados el 70% de ella no lo realiza y el 30% de ellas si se encarga de realizarlo.



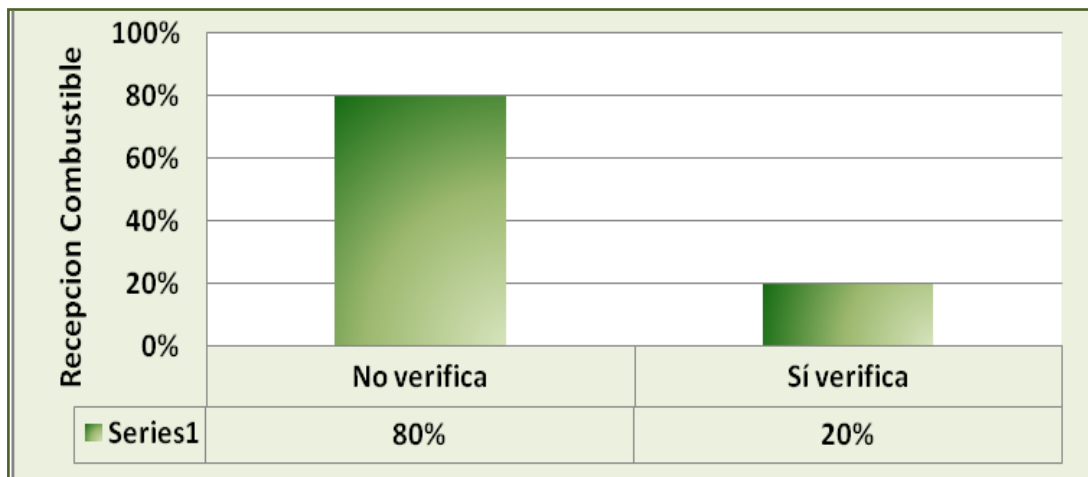


Figura 12: Verificación de los comprobantes de pago

En lo concerniente a que si las empresas se encargan de Verificar que los comprobantes de pago, guía de remisión, medios de pago se encuentran sustentados con las adquisiciones efectuadas el 80% no se encarga de realizarlo y 20% de estas empresas si se encargan de realizarlo.

**Tabla 6: Opinión de los gerentes, representante legal y/o contadores públicos respecto a la adquisición de combustible**

<b>ADQUISICIÓN DE COMBUSTIBLE</b>	<b>EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE COMBUSTIBLE LÍQUIDO</b>	<b>%</b>
<u>Opinión sobre revisa los reportes de validación del SCOP para verificar los pedidos realizados</u>	30	100
Sí revisa	30	100
No revisa	0	0
<u>Opinión sobre inspeccionar de forma ocular la documentación que sustenta el requerimiento, abastecimiento y pago de la adquisición para el control de las existencias</u>	30	100
No inspecciona	27	90
Sí inspecciona	3	10
<u>Opinión sobre verificar el control de ingresos y salidas de las cisternas que abastecen de combustible, para verificar su autorización, el mantenimiento y revisión técnica mensual de la unidad</u>	30	100
No verifica	28	93
Sí verifica	2	7
<u>Opinión sobre revisar el registro de compras con detalle de facturación en planta, documentación sustentatoria y medios de pago utilizado</u>	30	100
No verifica	23	77
Sí verifica	7	23
<u>Opinión sobre si ha inventario físicamente</u>	30	100

en los tanques y lo coteja con el kárdex

No lo efectúa.	23	77
Sí lo efectúa.	7	23

Opinión sobre verificar mensualmente que  
todos los comprobantes de pago recibidos  
se encuentren físicamente y el monto consignado  
coincida con o anotado en el registro de compras

No verifica.	21	70
Sí verifica.	9	30

---

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

### c) ADQUISICIÓN DE COMBUSTIBLE

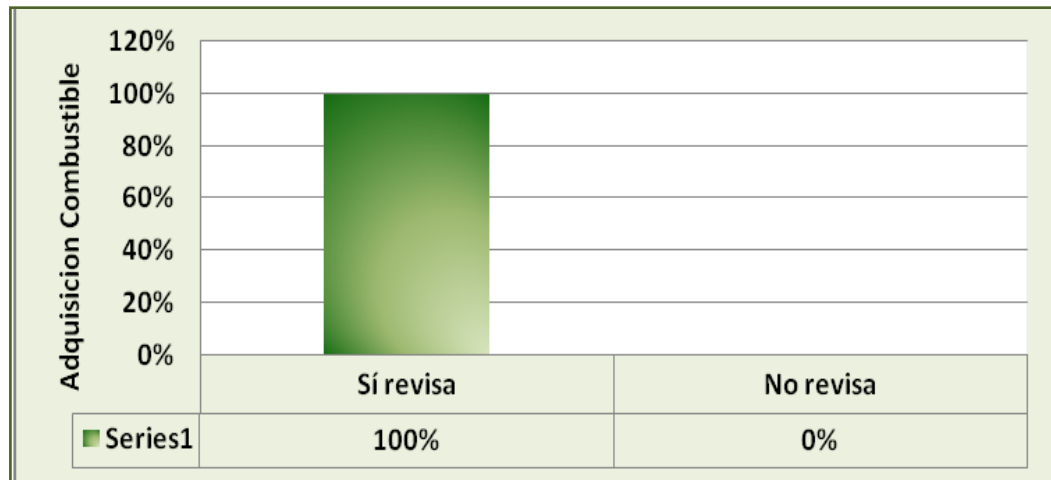


Figura 13: Reportes de validación del SCOP.

En la encuesta realizada a las empresas que se dedican a al comercialización de combustible en lo concerniente a la revisión de los reportes de validación del SCOP para verificar los pedidos realizados todas las empresas de encargan de realizarlo en un 100%.

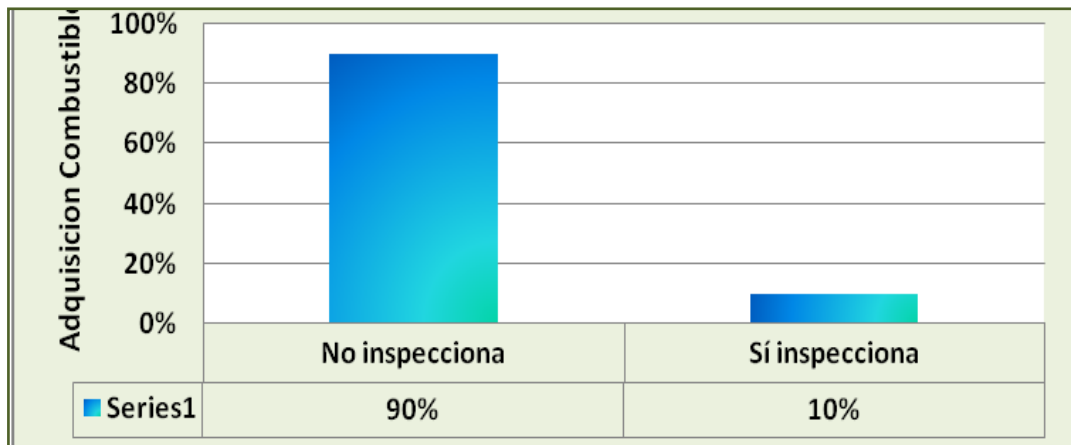


Figura 14: Inspección de documentación de requerimiento de combustible

En lo que se refiere a inspeccionar de forma ocular la documentación que sustenta el requerimiento, abastecimiento y pago de la adquisición para el control de las existencias el 90% de estas empresas no lo realiza y el 10% de ellas si lo hace.

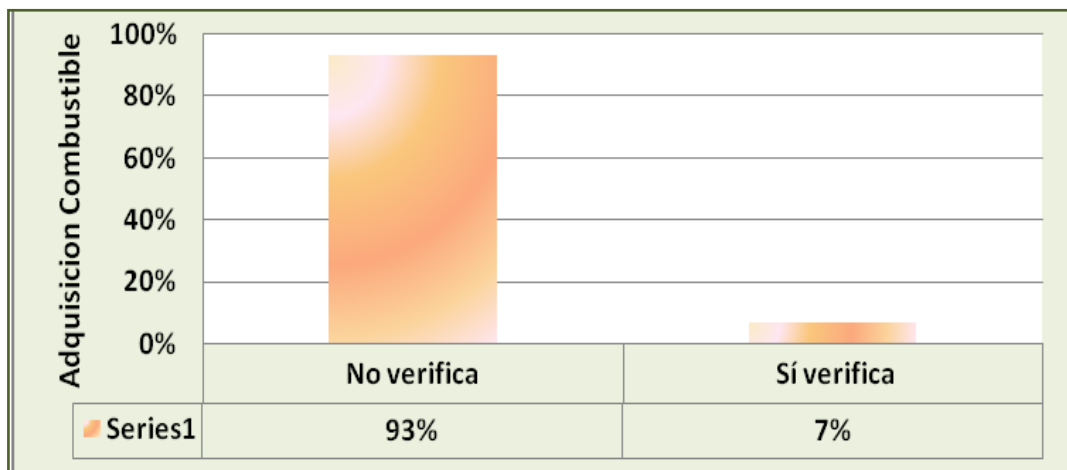


Figura 15: Control de ingresos y salidas de las cisternas

En lo concerniente al control de ingresos y salidas de las cisternas que abastecen de combustible, para verificar su autorización, el mantenimiento y revisión técnica mensual de la unidad la gran mayoría de las estas empresas no lo verifica 93% y 7% de ellas si realiza la verificación.

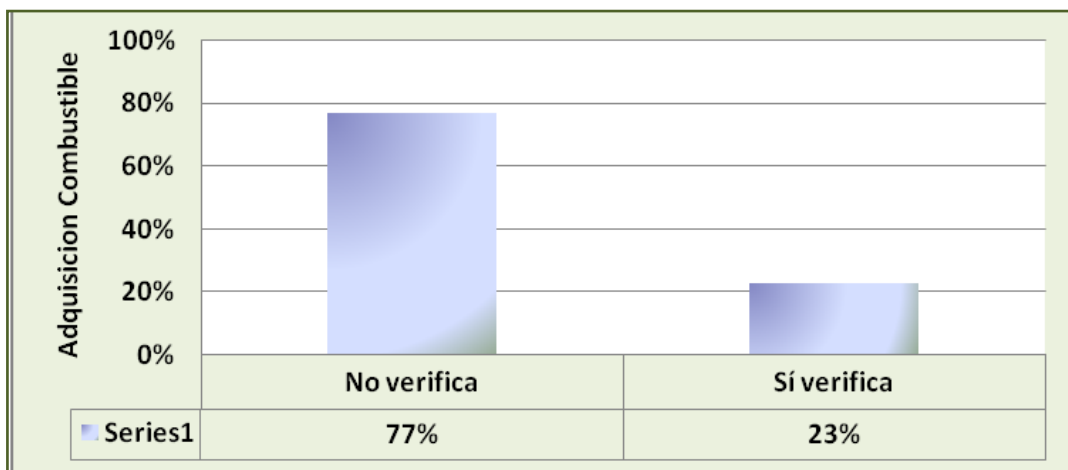


Figura 16: Revisión del registro de compras

En lo referido al registro de compras con detalle de facturación en planta, documentación sustentatoria y medios de pago utilizado el 77% de estas empresas dedicadas a la comercialización de combustibles no se encarga de verificarlo y el 23 % de las empresas dedicadas a este mismo rubro si lo realiza.

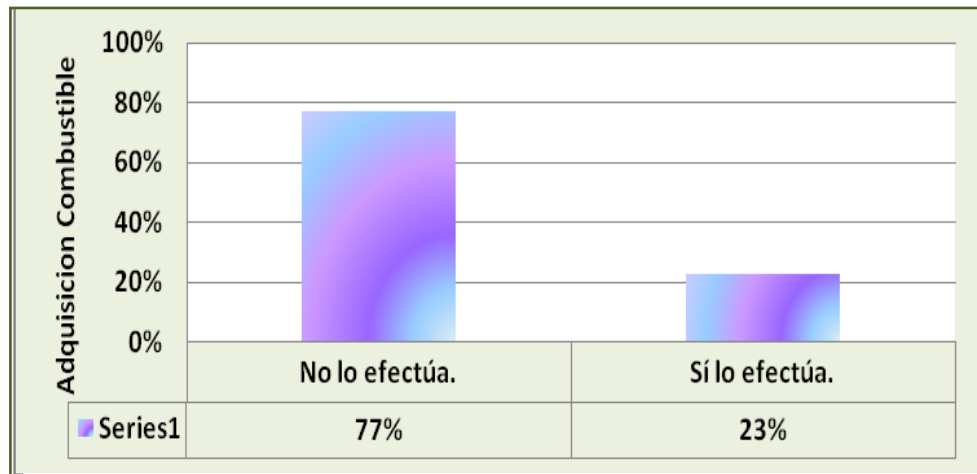


Figura 17: Inventariado físicamente de los tanques

En lo que respecta a si se hace inventario físicamente en los tanques y lo coteja con el kárdex el 77% de estas empresas no lo hace y el 23% si lo hace.



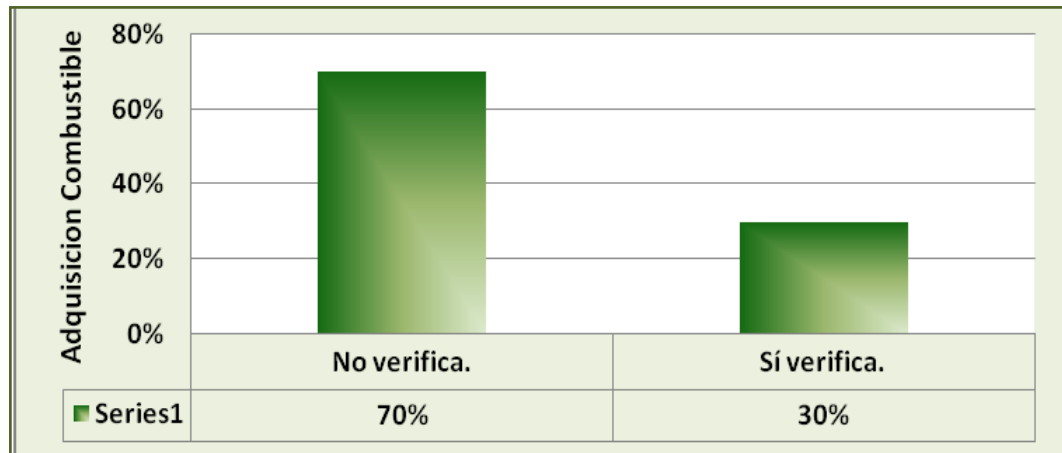


Figura 18: Comprobantes y el monto coinciden en el registro de compras.

En lo referido a que si las empresas comercializadoras de combustible se encargan de verificar mensualmente que todos los comprobantes de pago recibidos se encuentren físicamente y el monto consignado coincida con o anotado en el registro de compras el 70% de estas empresas no se encarga de verificarlo y el 30% de ellas si se encarga de verificarlo.

### **4.1.3 Resultados de la encuesta realizada a los propietarios, socios o accionistas de las empresas**

La encuesta fue realizada a los propietarios, socios o accionistas de las empresas encuestadas; así como a los representantes legales de los entes empresariales como gerente general u otros; con el propósito de conocer la opinión de las personas que deciden los asuntos más importantes en los entes empresariales.

Las preguntas estuvieron referidas a tres puntos de opinión de mayor relevancia: a) Opinión acerca de la confiabilidad de la información, b) Opinión sobre la percepción de riesgo y c) Opinión acerca sobre la Auditoría Tributaria Preventiva. A continuación se muestran los resultados:

#### **4.1.3.1 Confiabilidad de la información.**

La información es inherente a las organizaciones. Y la información se produce en los entes organizacionales e involucra a un conjunto de personas que interaccionan intercambiando información

La seguridad de la información es el conjunto de medidas preventivas y reactivas de las organizaciones y de los sistemas tecnológicos que permitan resguardar y proteger la información buscando mantener la confidencialidad, la disponibilidad e integridad de la misma.

Los hechos económicos originan las transacciones empresariales que se anotan en los libros y registros contables, que luego del proceso contable sirven para la preparación y exposición de los estados financieros; por lo que la encuesta ha estado referida en esta primera parte a relevar información a cerca de errores e irregularidades; confianza en el personal, sistemas de información, normas, políticas contables y sobre los controles efectivos en la organización. Por lo tanto, se ha relevado la siguiente información que se muestra a continuación:

**Tabla 7: Opinión de los propietarios, socios, accionistas y/o representantes legales sobre la confiabilidad de la información**

<b>Detalle</b>	<b>Propietarios, socios, accionistas  y/o representantes legales</b>	<b>%</b>
Vinculación con la empresa	30	100.00
Propietarios, socios, accionistas	17	57.00
Representantes legales	13	43.00
Opinión respecto a los errores e irregularidades en su Contabilidad	30	100.00
Sí, está libre de errores o irregularidades.	08	27.00
No, está libre de errores o irregularidades.	22	73.00
Opinión respecto a su confianza en su personal, sistemas de información, normas y políticas empresariales	30	100.00
Sí confío.	07	23.00
No confío.	23	77.00
Opinión respecto a controles efectivos	30	100.00
Sí, cuenta con controles efectivos.	9	30.00
No, cuenta con controles efectivos.	21	70.00

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

Respecto a las personas que respondieron a la encuesta un 57% fueron contentadas por los propios propietarios, socios y/o accionistas que aportan a la formación del capital social de la empresa y son los mayores interesados en que la información de su organización se encuentre libre de errores. Y un 43% corresponde a los representantes legales (gerente general o gerentes) que son los encargados de la dirección de los entes empresariales.

#### **4.1.3.2 Opinión acerca de la percepción de riesgo.**

El riesgo es la posibilidad de que un evento o acción pueda afectar en forma adversa a la organización.

Cuando los entes organizacionales no tienen la seguridad que su información es confiable, origina que se toman decisiones en base a datos erróneos o con irregularidades que originaría a lo largo dificultades a dichas empresas en la toma de sus decisiones. Por dicha razón los propietarios, socios y accionistas son las personas que se encuentran con mayor interés en que la información sea confiable y esta función es ejercida por los representantes legales que tiene a su cargo la dirección de la organización.

Las preguntas sobre la percepción de riesgo la hemos definido en relación al riesgo tributario que podría originar contingencias tributarias a los entes empresariales. Con la encuesta se busca conocer el conocimiento y grado de aceptación de la auditoría tributaria preventiva que es el objeto de la presente investigación.

A continuación se presentan los resultados obtenidos en relación a la percepción de riesgo.

**Tabla 8: Opinión de los propietarios, socios, accionistas y/o representantes legales sobre la percepción del riesgo**

Detalle	Propietarios, socios, accionistas y/o representantes legales	%
Opinión respecto al riesgo	30	100.00
Riesgo económico-financiero	4	13.00
Riesgo de contingencias tributarias	26	87.00
Opinión respecto a la evaluación del riesgo	30	100.00
Sí, se evalúa anualmente.	6	20.00
No, se evalúa.	24	80.00
Opinión respecto a contingencias tributarias significativas	30	100.00
Sí, originó contingencias tributarias significativas.	25	83.00
No, originó contingencias tributarias significativas.	5	17.00
Opinión respecto al origen de contingencias tributarias	30	100.00
Desconocimiento normativo.	6	20.00
Falta de previsión y revisión.	21	70.00
Otros	3	10.00
Opinión respecto a evitar estos errores e irregularidades	30	100.00
Sí, cree que puede evitarse.	00	00.00
No, cree que pueda evitarse.	30	100.00

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

Como puede verse de los resultados obtenidos un 87% del total de encuestados precisan que el mayor riesgo que tienen es el referido al riesgo tributario por

parte de las acciones de fiscalización que son realizadas por ente administrador del tributo. Y un 13% señala que el mayor riesgo está vinculado al riesgo económico tributario. Porcentajes que se encuentran relacionados con la periodicidad de la evaluación del riesgo; en los cuales los resultados muestran que un 80% no evalúan los riesgos de forma inmediata o anticipada; y solo un 20% si lo evalúa. Como puede verse un 83% ha respondido que tuvieron contingencias tributarias cuando fueron fiscalizados por la Administración Tributaria. Y solo un 17% manifestaron que dicha intervención no originó contingencias tributarias. Cuando se les consulta sobre el origen de las contingencias tributarias un 70% señalan que fue por la falta de previsión y revisión anticipada; solo un 20% señala que fu por desconocimiento normativo y un 10% encuentra referida a otros motivos como errores operativos en la elaboración de la información. Es importante observar que el 100% de los encuestados precisan que estos errores e irregularidades pueden evitarse.

#### **4.1.3.3 Opinión acerca del conocimiento de una auditoría tributaria preventiva.**

La auditoría tributaria preventiva es un control previo que consiste en la verificación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales de una empresa. El objetivo de este tipo de auditoría es detectar las posibles contingencias tributarias y plantear posibles alternativas de solución, de manera que en caso se produzca una fiscalización, se reduzcan significativamente los posibles reparos por parte de la administración tributaria. Por esta razón se ha preguntado a los encuestados sobre el conocimiento de este tipo de auditoría y sobre la necesidad de su aplicación en sus entes empresariales; obteniéndose los siguientes resultados:

**Tabla 9: Opinión de los propietarios, socios, accionistas y/o representantes legales sobre la auditoría tributaria preventiva.**

Detalle	Propietarios, socios, accionistas y/o representantes legales	%
Opinión sobre el conocimiento del objetivo de una Auditoría Tributaria Preventiva	30	100.00
Si, conoce.	4	13.00
No, conoce.	26	77.00
Opinión sobre los beneficios de una Auditoría Tributaria Preventiva	30	100.00
Sí, conoce.	4	13.00
No conoce.	26	77.00
Opinión sobre los aspectos que involucra practicar una Auditoría Tributaria Preventiva	30	100.00
Sí, conoce.	4	13.00
No conoce.	26	77.00
Opinión sobre la necesidad de contar con un Programa de Auditoría Tributaria Preventiva en su empresa	30	100.00

Sí, es necesaria.	30	100.00
No, es necesaria.	00	00.00

---

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

En lo que respecta sobre el conocimiento del objetivo de una auditoría Tributaria preventiva, los beneficios que esta produce en la empresa y los aspectos que involucran el practicar una auditoría en los entes empresariales; se puede observar que un 77% no tiene conocimiento sobre estos puntos y solo un 4% si tiene conocimiento. Sin embargo, la respuesta a la pregunta si creen necesario contar con un Programa de Auditoría Tributaria Preventiva, el 100% incidió que si era necesario. Lo cual demuestra en los resultados obtenidos la importancia y utilidad de practicar este tipo de auditoría.

## **4.2 DISCUSIÓN**

Un programa de auditoría tributaria preventiva IGV- Renta permitirá que contingencias tributarias ocurran en las empresas comercializadoras de combustible líquido por errores durante el registro contable, declaración o por desconocimiento y/o interpretación errónea de la legislación tributaria.

Como se han visto en los resultados, este tipo de empresas no cuenta con dicho programa que pueda ayudarles a poder detectar de una manera oportuna operaciones erróneas.

En este contexto la confiabilidad en la información es de suma importancia porque garantiza la seguridad de la información con medidas preventivas que permitan resguardar y proteger la información buscando mantener la confidencialidad, la disponibilidad e integridad de la misma.

La percepción de riesgo de riesgo que tienen estas empresas sobre reparos al IGV-Renta por operaciones erróneas es muy alto, por dicha razón, manifestaron



que con un programa de auditoría tributaria preventivo aseguraría que la toma de sus decisiones sea más confiable.

La auditoría tributaria preventiva puede definirse como el proceso de previsión, es decir como el conocimiento anticipado de hechos, circunstancias y situaciones que deben resolverse de la mejor forma, para evitar posibles errores, que de no ser recogidos tiempo podrían originar contingencias tributarias a las empresas comercializadoras de combustible líquido.

El objetivo principal es proponer un programa de auditoría tributaria preventiva IGV-Renta a las empresas comercializadoras de combustible líquido que permita identificar y mitigar las contingencias tributarias que originen incumplimiento tributario.

Como se ha visto en el marco teórico, la auditoría tributaria es un examen dirigido a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, así como también de aquellas obligaciones formales contenidas en las normas legales. A través de ella se examinan las declaraciones juradas presentadas, los estados financieros, libros, registros de operaciones y toda la documentación sustentatoria de las operaciones económicas financieras, aplicando técnicas y procedimientos tributarios, a fin de evaluar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del sujeto fiscalizado, determinando si existen omisiones que originen obligación tributaria a favor del fisco o a favor del contribuyente, para todo esto se va a analizar el desarrollo de la empresa, donde se van a diseñar el desarrollo del programa de auditoria preventiva.

El objetivo general consistía en diseñar un programa de auditoría tributaria preventiva IGV- Renta para prevenir contingencias tributarias en las empresas dedicadas a la comercialización de combustible líquido. Por dicha razón los propietarios, socios y accionistas que son las personas que tienen mayor interés que la información sea confiable y oportuna estuvieron de acuerdo en que una auditoría tributaria preventiva les permitiría tomar decisiones más acertadas y

dejar de lado la incertidumbre de posibles contingencia tributarias que originen incumplimiento tributario de obligaciones formales o sustanciales; con la consecuencia negativas de tener tributo impagos y sanciones administrativas fiscales.

Por otro lado, un objetivo específico era la evaluación de control interno en este tipo de empresas. Como pudo verse en los resultados obtenidos el control interno era medio; no permitía la efectividad y eficiencia operacional, no se tenía confiabilidad de la información y no se lleva un control adecuado del cumplimiento de políticas, leyes y normas.

Por otro lado, la propuesta de procedimientos del impuesto general a las ventas e impuesto a la renta para evitar reparos y sanciones administrativas ha permitido desdoblar los programas en: programa relacionados con los libros y registros contables, programa relacionado con la presentación de las declaraciones juradas, programa relacionados con el IGV (débito y crédito fiscal), programa relacionados con el impuesto a la renta (ingresos, costos y/o gastos) y un programa adicional que busca verificar los rubros del activo, pasivo y patrimonio con incidencia tributaria. Estos procedimientos permiten identificar de una forma mucho más fácil las operaciones comerciales con más riesgo de error o irregularidad. Finalmente, en la propuesta se establecen las ventajas y desventajas del diseño de un programa de auditoría tributaria preventiva en las empresas de este sector.

#### **4.3 Propuesta de un diseño de programa de auditoría tributaria preventiva IGV-Renta para prevenir contingencias tributarias en las empresas comercializadoras de combustible líquido.**

Este programa busca identificar y mitigar las contingencias tributarias que ocasionarían el registro y/o declaración de operaciones empresariales erróneas por falta de conocimiento o interpretación errónea de la norma tributaria.

#### **4.4 Objetivos del programa**

El programa de auditoría tributaria preventiva tiene como objetivo la previsión de los trabajos que deben ser efectuados con anterioridad a la fiscalización que realizaría el ente administrador del tributo, con el propósito de evitar contingencias tributarias.

El programa de auditoría tributaria preventiva es el procedimiento a seguir en el examen a realizarse, el mismo que es planeado y elaborado con anticipación, y debe ser de contenido flexible, sencillo y conciso; de tal manera que los procedimientos empleados en cada proceso de auditoría tributaria estén de acuerdo con las circunstancias del examen.

Los programas de auditoría tributaria preventiva son importantes porque:

1. Sirven de guía en la aplicación de los procedimientos de auditoría tributaria.
2. Contienen instrucciones para el equipo de auditoría tributaria, lo suficientemente detallado, indicando las tareas asignadas a realizar.
3. Sirven como ayuda para controlar el trabajo de auditoría y delimita responsabilidades.
4. Sirven como registro de las fases de trabajo que se van terminando.
5. Ayudan en la revisión de auditoría tributaria a quienes preparan los programas de auditoría.

Entre las características que debe tener el programa de auditoría tributaria preventiva, podemos anotar:

- a) Debe ser sencillo y comprensivo.
- b) Debe ser elaborado tomando en cuenta los procedimientos que se utilizarán de acuerdo al tipo de empresa a examinar.
- c) El programa debe estar encaminado a alcanzar el objetivo principal.
- d) Debe desecharse los procedimientos excesivos o de repetición.
- e) El programa debe permitir al auditor examinar, analizar, investigar, obtener evidencias para luego poder dictaminar y realizar las recomendaciones respectivas.

f) Las sociedades auditoras (SOAs) acostumbran tener formatos preestablecidos, los cuales deben ser flexibles para que puedan ser adecuados a un determinado tipo de empresa.

g) El programa debe ser confeccionado en forma actualizada y con amplio sentido crítico de parte del auditor.

El programa de auditoría tributaria preventiva contiene en forma lógica las instrucciones para que el auditor o el personal que trabaja una auditoría puedan seguir los procedimientos que debe emplearse en la realización del examen financiero u operativo.

En general el programa de auditoría tributaria preventiva, en cuanto a su contenido, incluye los procedimientos específicos para la verificación de cada tipo de activo, pasivo y resultados, en el orden normal en que aparecen en los estados económicos y financieros de la entidad.

El programa de auditoría tributaria preventiva tiene como propósito servir de guía en los procedimientos que se van adoptar en el proceso de la auditoría tributaria preventiva, y servir de lista y comprobante de las fases sucesivas de la auditoría, a fin de no pasar por alto ninguna verificación.

El programa no debe ser rígido, sino flexible para adaptarse a las condiciones cambiantes que se presenten a lo largo de la auditoría que se está examinando.

El programa de auditoría tributaria preventiva es responsabilidad del auditor, tan importante como el informe de auditoría tributaria que emite. Es esencial que el programa de auditoría tributaria preventiva sea elaborado por el auditor jefe del equipo de auditoría tributaria, para lo cual se basará en experiencias anteriores y deberá tomar necesariamente en cuenta la normativa tributaria vigente al año auditado en cada caso.

Es importante también que los socios de la entidad auditora y el auditor supervisor revisen el programa de auditoría tributaria preventiva, evaluando su eficiencia y eficacia.

Sin embargo, es necesario apuntar que la responsabilidad de la elaboración del programa de auditoría y su ejecución, está a cargo del auditor jefe de equipo, el cual no sólo debe encargarse de distribuir el trabajo y velar por el logro de los programas y el objetivo a cumplir.

También se designa a un auditor encargado del control de calidad, de los informes financieros de gestión, planificación, hallazgos, papeles de trabajo, y el cumplimiento a la normativa de control vigente.

Finalmente, cabe señalar que existe una variedad de procedimientos con la finalidad de realizar la auditoría tributaria preventiva; sin embargo, en el caso de la auditoría tributaria, por excelencia el auditor hace una revisión y verificación de todos los documentos, registros y libros de contabilidad que sustenten las operaciones con incidencia tributaria. El auditor aplicará los procedimientos de auditoría tributaria preventiva establecidos para la verificación de cada una de las cuentas del activo, pasivo, egresos e ingresos correspondientes.

Por otro lado el auditor puede realizar la verificación detallada de un área determinada de la empresa, tales como: compras, patrimonio, producción, gastos, ventas, etc.

#### **4.5 Programas de Auditoría Tributaria Preventiva**

El programa está dividido en las siguientes partes:

- Programa relacionados con los libros y registros contables.
- Programa relacionado con la presentación de las declaraciones juradas
- Programa relacionados con el IGV (débito y crédito fiscal).
- Programa relacionados con el Impuesto a la Renta (ingresos, costos y/o gastos).
- Programa adicional.

##### **a) PROGRAMA RELACIONADO CON LOS LIBROS, REGISTROS CONTABLES**

**Objetivo:**

Verificar que los libros y registros contables cumplan con las exigencias formales.

<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>BASE LEGAL</b>	<b>REF P/T</b>	<b>HECHA POR</b>	<b>FECHA INICIO/TÉRMINO</b>	<b>HORAS TOTALES</b>
1. Verificar si llevan Registro de Ventas y Registro de Compras.	Artículo 37 del Decreto Supremo N° 055-99-EF/TUO IGV.				
2. Verificar si se encuentran legalizados.	Artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
3. Verificar si se encuentran con atraso mayor a lo permitido.	Artículo 8 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
4. Verificar si los libros se encuentran con borrones, enmendaduras, etc.	Artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
5. Verificar que las hojas sueltas o continuas se encuentren empastados.	Artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
6. Verificar que se encuentren con los datos de cabecera.	Artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
7. Verificar que se encuentren las operaciones en orden cronológico y correlativo.	Artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				

8. Verificar que se encuentren de manera legible, sin espacios ni líneas en blanco, interpolaciones, enmendaduras, ni señales de haber sido alteradas.	Artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
9. Verificar que se encuentre el Plan Contable.	Artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
10. Verificar que se encuentren todos los registros o asientos de ajuste, reclasificación o rectificación que correspondan en los libros principales.	Artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
11. Verificar que Libro de Inventarios y Balances, deberá ser firmado al cierre de cada período o ejercicio gravable, según corresponda, por el deudor tributario o su representante legal, así como por el Contador Público Colegiado o el Contador Mercantil responsables de su elaboración.	Artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
12. Verificar que los libros de Actas se encuentren con las exigencias	Artículo 14 de la Resolución de Superintendencia N° 234-				

societarias.	2006/SUNAT.				
13. Verificar los requisitos para los libros y registros tributarios que sufrieron pérdida o destrucción.	Artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
14. Verificar el plazo para rehacer los mismos.	Artículo 10 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
15. Verificar que se llevan todos los libros y registros que exigen los tramos tributarios.	Artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 226-2013/SUNAT.				
16. Verificar que los libros y registros se encuentren con la información mínima y los formatos obligatorios.	Artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.				
17. Verificar la sumatoria total de las columnas de los libros y registros contables.	Procedimiento tributario.				
18. Verificar mediante una muestra que el registro coincida con lo consignado en los comprobantes de pago recibidos y emitidos.	Procedimiento tributario.				

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014



**b) PROGRAMA RELACIONADO CON LA PRESENTACIÓN  
DE LAS DECLARACIONES JURADAS**

**Objetivo:**

Verificar la oportuna presentación de las declaraciones juradas.

<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>BASE LEGAL</b>	<b>REF P/T</b>	<b>HECHA POR</b>	<b>FECHA INICIO/ TÉRMINO</b>	<b>HORAS TOTALES</b>
1. Verificar si se encuentra omiso a la presentación de alguna declaración jurada.	Numeral 1 del Artículo 176 del D. Supremo 133-2013-EF/TUO Código Tributario.				
2. Verificar si presenta la declaración jurada dentro de los plazos establecidos.	Numeral 2 del Artículo 176 del D. Supremo 133-2013-EF/TUO Código Tributario.				
3. Verificar la fecha de presentación de la declaraciones jurada anual del Impuesto a la Renta.	Numeral 1 del Artículo 176 del D. Supremo 133-2013-EF/TUO Código Tributario.				
4. Verificar si se ha presentado declaraciones juradas incompletas o no conformes con la realidad.	Numeral 3 y 4 del Artículo 176 del D. Supremo 133-2013-EF/TUO Código Tributario.				
5. Verificar si ha presentado más de una declaración rectificatoria relativa al	Numeral 5 del Artículo 176 del D. Supremo 133-				

mismo tributo y período tributario.	2013-EF/TUO Código Tributario.				
6. Verificar si ha presentado declaraciones sin tener en cuenta los lugares que establezca la Administración Tributaria.	Numeral 7 del Artículo 176 del D. Supremo 133-2013-EF/TUO Código Tributario.				
7. Conciliar el monto declarado mensual y anual con los libros y registros contables.	Procedimiento tributario.				
8. Verificar la correcta aplicación de las percepciones, cruzando comprobantes de percepción, registros y declaración jurada.	Procedimiento tributario.				
9. Verificar el arrastre de las percepciones.	Procedimiento tributario.				

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

### **c) PROGRAMA RELACIONADO CON el IGV (DÉBITO Y CREDITO FISCAL**

#### **Objetivo:**

Verificar el registro oportuno y el correcto derecho al crédito fiscal.

<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>BASE LEGAL/ PROCEDIMI ENTO</b>	<b>REF P/T</b>	<b>H/ P</b>	<b>FECHA I/T</b>	<b>HORA S TOTAL ES</b>
<b>DÉBITO FISCAL</b>					
1. Cruzar las anotaciones del Registro de Ventas con los comprobantes de pago emitidos.	Procedimiento tributario.				
2. Calcular del débito fiscal mensual según la base total imponible registrada y cruzarlo con la declaración jurada mensual.	Procedimiento tributario.				
3. Verificar que las ventas no sean inferior al valor del mercado (subvaluación).	Inciso a) del numeral 6 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del IGV y el primer párrafo del artículo 42 del TUO del IGV.				
4. Verificar que las mermas se encuentren sustentadas.	Procedimiento tributario.				
5. Verificar que los descuentos y similares se encuentren ajustados a la norma.	Inciso b) del artículo 14 del TUO del IGV y artículo 13 del artículo 5 del Reglamento del IGV.				
6. Cruzar las guías de remisión con los comprobantes de pago emitidos.	Procedimiento tributario.				
<b>CRÉDITO FISCAL</b>					
7. Verificar la existencia de los comprobantes de pago	Primer párrafo del Artículo 18 Ley del IGV.				

que sustentan el crédito fiscal.					
8. Verificar que el crédito fiscal se encuentre separado en el comprobante de pago recibido.	Primer párrafo del Artículo 18 Ley del IGV.				
9. Verificar que los conceptos del crédito fiscal sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.	Inciso a) Artículo 18 Ley del IGV.				
10. Verificar que el crédito fiscal por concepto de gastos de representación, haya sido calculado de acuerdo al procedimiento establecido.	Inciso a) Artículo 18 Ley del IGV.				
11. Verificar que el crédito fiscal de los comprobantes registrados se hayan destinado a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.	Inciso b) Artículo 18 Ley del IGV.				
12. Verificar las operaciones que originen prorrata del crédito fiscal (operaciones de utilización conjunta)	Artículo 22 de la Ley del IGV.				
13. Verificar que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y	Inciso b) Artículo 19 de la Ley del IGV.				

número del RUC del emisor de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión (no habidos, no hallados, de baja de oficio definitiva)					
14.Verificar que los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT o el formulario donde conste el pago Del impuesto en la utilización del servicio prestado por no domiciliados; hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras (el mencionado registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos según norma).	Inciso c) Artículo 19 de la Ley del IGV.				
15.Verificar si el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras	Segundo párrafo del inciso c) Artículo 19 de la Ley del IGV.				

ha pasado los 12 meses.					
16. Verificar las obligaciones de los libros y registros cuando son llevados de forma electrónica.	Procedimiento tributario.				
17. Verificar las operaciones que se consideran retiro de bienes porque no tienen crédito fiscal.	Artículo 20 de la Ley del IGV.				
18. Verificar la utilización de servicios prestados por no domiciliados, porque el crédito fiscal podrá aplicarse únicamente cuando el Impuesto correspondiente hubiera sido pagado.	Artículo 21 de la Ley del IGV.				
19. Verificar el crédito fiscal de servicios de suministro de energía eléctrica, agua potable, y servicios finales telefónicos, télex y telegráficos; porque el crédito fiscal podrá aplicarse al vencimiento del plazo para el pago del servicio o en la fecha de pago, lo que ocurra primero.	Artículo 21 de la Ley del IGV.				
20. Verificar las operaciones por las que se tenga que hacer reintegro al crédito	Artículo 22 de la Ley del IGV.				

fiscal.					
21.Verificar que las obligaciones de dar que pasen los montos establecidos cuenten con medio de pago por la Ley de Bancarización.	Ley No. 28194.				
22.Verificar que las facturas de compras no se encuentren doblemente contabilizadas.	Procedimiento tributario.				
23.Verificar el tipo de cambio de las adquisiciones en dólares.	Procedimiento tributario.				

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

**d) PROGRAMA RELACIONADO CON EL IMPUESTO A LA RENTA (COSTOS Y GASTO).**

**Objetivo:**

Verificar la correcta deducción de los costos y gastos.

<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>BASE LEGAL</b>	<b>REF P/T</b>	<b>H/P</b>	<b>FECHA INICIO/ TÉRMINO</b>	<b>HORAS TOTAL ES</b>
1. Verificar en las personas naturales las primas de seguro hasta un 30% cuando la casa de propiedad del contribuyente sea utilizada parcialmente como oficina	Inciso c) del artículo 37 de la Ley del IR.				
2. Verificar que las	Inciso d)				

pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor se encuentren sustentadas.	del artículo 37 de la Ley del IR.				
3. Verificar que las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias se encuentren debidamente acreditados.	Inciso f) del artículo 37 de la Ley del IR.				
4. Verificar la amortización de los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, si se han deducido en el primer ejercicio o amortizado proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.	Inciso g) del artículo 37 de la Ley del IR.				
5. Verificar que las provisiones y castigos de cuentas incobrables se encuentren arregladas a Ley.	Inciso i) del artículo 37 de la Ley del IR.				



6. Verificar que los gastos recreativos no exceda del 0,5% de los ingresos netos del ejercicio, con un límite de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias.	Inciso ll) del artículo 37 de la Ley del IR.				
7.Verificar que las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondan a los directores de sociedades anónimas, no deben exceder del seis por ciento (6%) de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta.	Inciso m) del artículo 37 de la Ley del IR.				
8. Verificar las remuneraciones que no excedan el valor de mercado y que exista vínculo laboral.	Inciso ñ) del artículo 37 de la Ley del IR.				
9. Verificar que los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada.	Inciso r) del artículo 37 de la Ley del IR.				
10. Verificar que todos los contratos celebrados tengan	Procedimiento tributario				

fecha cierta.	.				
11. Verificar que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría se hayan pagado dentro de la fecha de la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.	Inciso v) del artículo 37 de la Ley del IR.				
12. Verificar que los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 resulten estrictamente indispensables y cumplan los requisitos establecidos.	Inciso w) del artículo 37 de la Ley del IR.				
13. Verificar los gastos por concepto de donaciones se encuentra dentro del porcentaje establecido.	Inciso x) del artículo 37 de la Ley del IR.				
14. Verificar los gasto o costo sustentados con Boletas de Venta o Tickets que no otorgan dicho derecho, emitidos sólo por contribuyentes que pertenezcan al Nuevo Régimen Único	Penúltim o párrafo del inciso z) del artículo 37 de la Ley del IR.				

Simplificado - Nuevo RUS, hasta el límite del 6% (seis por ciento) que se encuentren anotados en el Registro de Compras (límite 200 Unidades Impositivas Tributarias).					
15. Verificar gastos que no cumplen con los criterios de razonabilidad, generalidad y proporcionalidad.	Procedimiento tributario				
16. Verificar el costo de venta mediante la formula contables (Inventario inicial, más compras; menos inventario final).	Procedimiento tributario				
17. Efectuar corte de inventario para conciliar comprobantes de pago con kárdex.	Procedimiento tributario				
18. Verificar saldo finales de mercadería cruzando con el valor de los artículos de los comprobantes de pago adquiridos.	Procedimiento tributario				
19. Efectuar toma de inventario físico a los tanques de	Procedimiento tributario				

combustible.	.				
20. Cruzar los registros auxiliares con los libros principales.	Procedimiento tributario .				

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

### e) PROGRAMA ADICIONAL

#### **Objetivo:**

Verificar la correcta anotación de las partidas del activo, pasivo y capital, que originen efecto tributario.

#### **ACTIVO**

#### **OBJETIVO 1**

**Verificar la correcta valoración a efecto tributario del activo disponible.**

	<b>PROCEDIMIENTO</b>	<b>REPARO</b>
1	Verificar las conciliaciones bancarias (comprobación aritmética, identificación de las operaciones en el saldo del banco y la cuenta mayor y la investigación de las partidas que respaldan la conciliación).	IR / IGV
2	Se efectuará cortes de caja para determinar si hay flujos de caja negativos.	IGV/IR

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

**OBJETIVO 2**

**Verificar el adecuado tratamiento tributario de las erogaciones relacionadas con el activo realizable.**

	<b>PROCEDIMIENTO</b>	<b>REPARO</b>
1	Verificar en el Libro de Inventarios y Balances las existencias finales del ejercicio anterior; comparándolas con el ejercicio auditado teniendo en cuenta el método de valoración de existencias.	IR / IGV
2	Revisar las cuentas de gastos que podrían incluir erogaciones destinadas a formar parte del costo de existencias contabilizadas en las divisionarias.  20: Mercaderías 25: Envases y embalajes 26: Suministros diversos	IR
3	Observar gastos relacionado con la adquisición de mercaderías, envases y embalajes o suministros diversos, pero que aún no estén situados físicamente en los almacenes.  Se reparará este gasto y se considerará como costo de las existencias por recibir, incrementando la cuenta del activo corriente 28: existencias por recibir.	IR

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

**OBJETIVO 3**

**Verificar la correcta valoración con efecto tributario de cada componente del Activo Fijo.**

	<b>PROCEDIMIENTO</b>	<b>REPARO</b>
1	<p>Revisar los libros de Actas de Directorio y Junta General de Accionistas, obteniendo información sobre hechos que afecten de manera importante los movimientos del activo fijo tales como: proyectos de ampliación, reducción de la capacidad productiva, incendios, etc.</p> <p>Se elaborará un extracto de los acuerdos sobre adquisición y baja de activos importantes, verificándose su adecuado registro en los libros y registros.</p>	IR
2	<p>Se obtendrá un resumen del movimiento de las cuentas del Mayor con respecto a las adiciones, retiros, ventas y transferencias, así como la depreciación acumulada.</p> <p>Se determinará el alcance de la verificación, incluyendo una muestra:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De los activos acumulados</li> <li>• De las adiciones del ejercicio</li> <li>• De los retiros del ejercicio</li> </ul> <p>En relación a los activos seleccionados se solicitará la presentación de los libros auxiliares, tarjetas o sistema de control exigidos por el Art. 22, inciso f) del REGLAMENTO DE RENTA y la documentación sustentatoria.</p> <p>Respecto de cada activo seleccionado se verificará:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que pertenecen a la empresa, mediante el título jurídico correspondiente que acredite la plena propiedad del activo: contratos, escrituras públicas, facturas, etc.</li> <li>• Que se adquirieron a un domiciliado. De no ser así, se verificará que se realizó y empozó la retención correspondiente al no domiciliado.</li> </ul>	IR

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 201

<b>PASIVO</b>
---------------

**OBJETIVO:**

**Verificar la razonabilidad de los importes que representen endeudamiento contraído con terceros.**

	<b>PROCEDIMIENTO</b>	<b>REPARO</b>
1	Solicitar confirmación a proveedores y préstamos con terceros para detectar pasivo falso.	IGV/IR
2	Solicitar confirmación de saldos acreedores de tributos en SUNAT y Municipalidades, para detectar pasivo falso.	IGV/IR

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

<b>PATRIMONIO</b>
-------------------

**OBJETIVO:**

**Verificar el adecuado tratamiento con efecto tributario de la emisión y aumento de capital.**

	<b>PROCEDIMIENTO</b>	<b>REPARO</b>
1	Verificar los aumentos y reducciones de capital con los libros de actas.	IGV/RENT A
2	Verificar la presentación de la comunicación a la SUNAT de las emisiones de acciones y participaciones dentro de los plazos establecidos.	Multa

**FUENTE:** Elaboración propia

**FECHA:** Abril 2014

## **V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **5.1 CONCLUSIONES**

- El programa de auditoría tributaria preventiva IGV – Renta permitirá detectar anticipadamente contingencias tributarias que permitan identificar y minimizar el riesgo por incumplimiento tributario en las obligaciones formales y sustanciales del impuesto general a las ventas e impuesto a la renta empresarial para empresas comercializadoras de combustible líquido.
- Los propietarios, socios, accionistas y/o representantes legales consideran que sus controles internos no son eficaces dentro de este tipo de empresas, por lo que la evaluación del control interno permitió identificar puntos débiles en este tipo de empresas.
- Los procedimientos propuestos para el impuesto general a las ventas e impuesto a la renta del programa de auditoría tributaria preventiva permitirá identificar con mayor facilidad los posibles errores y/o irregularidades por reparos tributarios a estos impuestos, optimizando la toma de decisiones en este tipo de empresas.
- La principal ventaja para la aplicación de este programa es que puede anticiparse a eventos indeseados que originarían en este tipo de empresas un des financiamiento al tener que pagar al órgano administrador del tributo sanciones administrativas fiscales y tributos omitidos.



## **5.2 RECOMENDACIONES**

- Las empresas deben de utilizar programas de auditorías tributarias preventivas que permitan detectar errores e irregularidades oportunamente.
- Las empresas deben evaluar sus sistemas de control internos para tener una razonable seguridad de cómo está funcionando sus controles.
- Las empresas deben hacer de conocimiento estos programas al personal contable con el propósito de que eviten errores e irregularidades.
- Los colegios de contadores pueden fomentar la auditoría tributaria preventiva mediante charlas, publicidad y propaganda.

## **VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:**

Alcántara, C. (2011). Los derechos fundamentales de los contribuyentes como limite a la facultad de fiscalización administrativa. Tesis para optar el título de: Contador Público Colegiado. USAT. Chiclayo.

Arancibia, M. (2007). Auditoría Tributaria. Perú: Entre líneas.

Basallo, C. (2008). Aplicación práctica del IGV. Perú: Gaceta jurídica.

Castro, E. (2012). La Discrecionalidad como factor de transgresión de principios y derechos constitucionales del contribuyente en los procedimientos de fiscalización tributaria en el Perú. Tesis para optar el título de: Contador Público Colegiado. USAT. Chiclayo.

Chávez, K. (2011). La auditoría interna y la evaluación de indicios de fraude y la implementación de medidas preventivas en la empresa almacenes y representaciones DEKA SAC. Tesis para optar el título de: Contador Público Colegiado. USAT. Chiclayo.

Chiriguaya, R. (2005). Tipos de fraudes cometidos en el Ecuador y cómo evitarlos en el Sector Privado no Bancario, año 2003. Recuperado de:

<http://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/4092/1/6620.pdf>

Effio, F. (2009). Impuesto a la renta: Empresas y personas naturales. Lima, Perú: Entre líneas.

Effio, F. (2011). Manual de auditoría tributaria: planeamiento, ejecución, informe, caso práctico integral. Perú: Entre líneas

Espino, C. (2010). Propuestas de un programa de auditoría preventiva para detectar lavado de activos de una entidad financiera. Tesis para optar el título de: Contador Público Colegiado. USAT. Chiclayo.

Huaroto, F. (2009). Auditoría Tributaria. Recuperado de:

[http://www.cacvirtual.upla.edu.pe/distancia/as\\_cf.php/09/Auditoria%20TRIBUTARIA.pdf](http://www.cacvirtual.upla.edu.pe/distancia/as_cf.php/09/Auditoria%20TRIBUTARIA.pdf)

Mantilla, S. (2005). Control interno informe coso. Colombia: 4ta Edic. Ecoe Ediciones.

Peña, A. (2003). Administración y finanzas: Auditoría. España: Thomson.

Perdomo, A. (2000). Fundamentos de control interno. México: 7ma Edic. Thomson

Slosse, C. (2004). Auditoría: Un nuevo enfoque empresarial. Buenos Aires: Macchi.

Sunat. (2013). Recuperado de:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/regla/titulo1.htm>

Vizcarra, J. (2007). Auditoría financiera: Riesgos, control interno, gobierno corporativo y normas de información financiera. Perú: Pacifico.

Wonsang, M. y Mendoza, F. (2009). Análisis de cumplimiento de las obligaciones tributarias para determinar las contingencias en el período fiscal desde el 1 de enero del 2008 al 31 de diciembre del 2008 de una empresa dedicada a la elaboración de prefabricados de hormigón. Recuperado de:

[http://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/11271/3/Tesina\\_Final%20Final.pdf](http://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/11271/3/Tesina_Final%20Final.pdf)

Yarasca, P. y Álvarez, E. (2006). Auditoría, Fundamentos con un enfoque moderno. Perú: 3era Edic. Santa Rosa.

## VII. ANEXOS

### Anexo N° 01



### GUÍA DE ENTREVISTA DIRIGIDA A PROPIETARIOS, SOCIOS, ACCIONISTAS, GERENTES Y/O REPRESENTANTE LEGALES DE EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE COMBUSTIBLES LÍQUIDOS

**I. OBJETIVOS :** Recoger información respecto a los riesgos de contingencias tributarias

#### II. INSTRUCCIONES:

Estimado gerente sírvase a responder las siguientes interrogantes, de manera que su opinión será de gran importancia para la aplicación de esta investigación.

#### III. INFORMACIÓN GENERAL

**Nombre:** Empresa de combustible

**Cargo:** Propietarios, socios, accionistas, gerentes y/o representante legales

#### IV. ASPECTOS:

##### A. DE LA EMPRESA

1. ¿Qué vinculación tiene con la empresa?
2. ¿Tiene la seguridad que la contabilidad de su empresa está libre de errores e irregularidades?
3. ¿Confía usted en su personal, sistemas de información, normas y políticas empresariales?
4. ¿Sabe usted si su empresa cuenta con controles efectivos?
5. ¿Los riesgos que tiene su empresa son de índole económico-financiera o tributaria?
6. ¿Cada qué tiempo evalúan los riesgos dentro de la empresa?
7. ¿Los riesgos de índole tributaria le han generado contingencias tributarias significativas?
8. ¿Por qué cree usted que se originan estas contingencias tributarias?
9. ¿Cree usted que podría evitarse estos errores y/o irregularidades?

10. ¿Conoce usted que objetivo tienen una auditoría tributaria preventiva?
11. ¿Conoce usted los beneficios que puede otorgarle a su empresa una auditoría tributaria preventiva?
12. ¿Conoce usted que aspectos involucra realizar una auditoría tributaria preventiva?
13. ¿Considera que sería necesario contar con un Programa de Auditoría Tributaria preventiva dentro de sus empresas?

**¡MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN!**

JESSICA KARINA

**Anexo N° 02**

**ENCUESTA DIRIGIDA A EMPRESAS  
COMERCIALIZADORAS DE COMBUSTIBLES LÍQUIDOS EN  
LA CIUDAD DE CHICLAYO**

**I. OBJETIVOS :** Recoger información respecto a los riesgos de contingencias tributarias

**II. INSTRUCCIONES:**

Estimado gerente sírvase a responder las siguientes interrogantes, de manera que su opinión será de gran importancia para la aplicación de esta investigación.

**III. INFORMACION GENERAL**

**Nombre:** Empresas de combustible

**Cargo:** Propietarios, socios, accionistas, gerentes y/o representante legales.

**V. ÍTEM:**

**A. RELEVAR INFORMACIÓN RESPECTO AL  
REQUERIMIENTO DE COMBUSTIBLE.**

1. ¿Efectúa el control diario de ventas con elaboración de liquidación?

☐

NO

☐

2. ¿Revisa el reporte de ventas mensual y su registro en libros, declaración y emisión del comprobante de pago respectivo?

☐

NO

☐

3. ¿Elabora una hoja de inspección para el control diario del inventario de combustible en los tanques subterráneos?

☐ NO

☐

4. ¿Concilia las notas de requerimiento de combustible con las hojas de inspección del control de inventarios?

☐ NO

☐

5. ¿Revisa la solicitud de abastecimiento de combustible con las notas de requerimiento?

☐ NO

SI ☐

6. ¿Coteja el flujo de caja con la solicitud de abastecimiento para determinar la disponibilidad de liquidez?

☐ NO

SI ☐

**B. RELEVAR INFORMACIÓN RESPECTO A LA ADQUISICIÓN DE COMBUSTIBLE.**

7. ¿Revisa los reportes de validación del SCOP para verificar los pedidos realizados?

☐

SI

☐

8. ¿Inspecciona de forma ocular la documentación que sustenta el requerimiento, abastecimiento y pago de la adquisición para el control de las existencias?

☐ NO

SI ☐

9. ¿Verifica el control de ingresos y salidas de las cisternas que abastecen de combustible para verificar su autorización, el mantenimiento y revisión técnica mensual de la unidad?

☐

☐

NO

SI

10. ¿Revisa el registro de compras con detalle de facturación en planta, documentación sustentatoria y medios de pago utilizados

NO ☐SI ☐

11. ¿Chequea el libro de control de horas de salida y retorno de la cisterna a la estación para evaluar el tiempo de abastecimiento?

☐ NO☐

12. ¿Hace inventario físico en los tanques y lo coteja con el kárdex?

☐ NO☐

13. ¿Verifica mensualmente que todos los comprobantes de pago recibidos se encuentren físicamente y el monto consignado coincida con o anotado en el registro de compras?

☐ NOSI ☐

**C.RELEVAR INFORMACIÓN RESPECTO A LA RECEPCIÓN DE COMBUSTIBLE.**

14. ¿Revisa frecuentemente el manual de procedimientos de descarga de combustible en planta, para verificar su aplicabilidad y eficiencia?

☐ NOSI ☐

15. ¿Evalúa los informes de autorización de descarga para validar el cumplimiento de medidas de seguridad mínimas?

☐ NOSI ☐

16. ¿Coteja el registro de medidas de calibración antes y después de descarga, para determinar las desviaciones de las mermas permitidas

☐ NO☐



17. ¿Inspecciona física de la documentación que certifica la descarga de combustible?

☐

NO

SI

☐

18. ¿Preparar un informe de corte de ventas incluyendo las hojas de control de combustible, los movimientos de ventas, las hojas de control de inventario y los pagos realizados?

☐

NO

SI

☐

19. ¿Verifica que los comprobantes de pago, guía de remisión, medios de pago se encuentran sustentados con las adquisiciones efectuadas?

☐

NO

SI

☐

¡MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN!

**JESSICA KARINA**

## Anexo N° 03

### FOLLETO DE INSTRUCCIÓN

#### **FOLLETO DE INSTRUCCIÓN "LA AUDITORIA TRIBUTARIA PREVENTIVA"**

##### **1- PRESENTACION**

El presente folleto se ha elaborado con el propósito de que sirva de instrucción para responder a la encuesta de la tesis titulada "DISEÑO DE UN PROGRAMA DE AUDITORIA TRIBUTARIA PREVENTIVA PARA EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE COMBUSTIBLE LIQUIDO EN LA CIUDAD DE CHICLAYO", elaborado por una bachiller egresada de la Escuela de Contabilidad de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo.



##### **2- LA AUDITORIA TRIBUTARIA PREVENTIVA**

La auditoria Tributaria Preventiva se puede definir como un proceso de previsión. Es decir, el conocimiento anticipado de hechos, circunstancias y situaciones que deben resolverse de la mejor forma, para evitar posibles errores, que de no ser corregidos a tiempo; podrían ocasionar contingencias tributarias negativas para los negocios.



##### **3- OBJETIVO DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA PREVENTIVA**

- Evaluar la situación tributaria de una empresa.
- Evaluación del control interno.
- Evitar el incumplimiento involuntario ante la Administración Tributaria.

##### **4- ASPECTOS QUE REvisa UNA AUDITORIA TRIBUTARIA PREVENTIVA**

- Obligaciones formales.
- Obligaciones sustanciales



**5. BENEFICIOS QUE TIENE SU  
EMPRESA AL PRACTICAR UNA  
AUDITORIA TRIBUTARIA PREVENTIVA**

- Detección de riesgos en el control interno de la empresa.
- Prever errores y corregir desviaciones.
- Evitar sanciones tributarias y acogimiento a regímenes de gradualidad.
- Confiabilidad en la información.



Entidad recaudadora  
de impuestos en el  
Perú.



**FACULTAD DE CIENCIAS**

**EMPRESARIALES**

**FOLLETO DE INSTRUCCIÓN**

**LA AUDITORIA TRIBUTARIA**

**PREVENTIVA**



**26 DE JUNIO 2013**

**Anexo N° 04****CÓDIGO TRIBUTARIO - LIBRO CUARTO****PERSONAS Y ENTIDADES GENERADORES DE RENTA DE TERCERA CATEGORÍA**

<b>Infracciones</b>	<b>Referencia</b>	<b>Sanción</b>
<b>1. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE, ACTUALIZAR O ACREDITAR LA INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</b>	<b>Artículo 173°</b>	
– No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.	Numeral 1	1 UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo (1)
– Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad.	Numeral 2	50% de la UIT
– Obtener dos o más números de inscripción para un mismo registro.	Numeral 3	50% de la UIT
– Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción y/o identificación del contribuyente falso o adulterado en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.	Numeral 4	50% UIT

Infracciones	Referencia	Sanción
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.</li> </ul>	Numeral 5	50% de la UIT o comiso (2)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No consignar el número de registro del contribuyente en las comunicaciones, declaraciones informativas u otros documentos similares que se presenten ante la Administración Tributaria.</li> </ul>	Numeral 6	30% de la UIT
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan.</li> </ul>	Numeral 7	30% de la UIT
<b>2. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS</b>	<b>Artículo 174°</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.</li> </ul>	Numeral 1	Cierre (3)(3-A) <b>(280)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.</li> </ul>	Numeral 2	50% de la UIT o cierre (3) (4)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.</li> </ul>	Numeral 3	50% de la UIT o cierre (3) (4)

Infracciones	Referencia	Sanción
– Transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado.	Numeral 4	Internamiento temporal del vehículo (5)
– Transportar bienes y/o pasajeros con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez.	Numeral 5	50% de la UIT o internamiento temporal del vehículo (6)
– No obtener el comprador los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por las compras efectuadas, según las normas sobre la materia.	Numeral 6	Comiso (7)
– No obtener el usuario los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por los servicios que le fueran prestados, según las normas sobre la materia.	Numeral 7	5% de la UIT
– Remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión.	Numeral 8	Comiso (7)
– Remitir bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez.	Numeral 9	Comiso o multa (8)
– Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia.	Numeral 10	Comiso (7)

<b>Infracciones</b>	<b>Referencia</b>	<b>Sanción</b>
– Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos.	Numeral 11	Comiso o multa (8)
– Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, en establecimientos distintos del declarado ante la SUNAT para su utilización.	Numeral 12	50% de la UIT (9)
– Usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos.	Numeral 13	Comiso o multa (8)
– Remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias.	Numeral 14	Comiso (7)
– No sustentar la posesión de bienes, mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia, que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición.	Numeral 15	Comiso (7)
– Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez.	Numeral 16	Comiso o multa (8)
<b>3. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS Y/O REGISTROS O CONTAR CON INFORMES U OTROS DOCUMENTOS</b>	<b>Artículo 175°</b>	

Infracciones	Referencia	Sanción
– Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.	Numeral 1	0.6% de los IN (10)
– Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.	Numeral 2	0.3% de los IN (11) (12)
– Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.	Numeral 3	0.6% de los IN (10)
– Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	Numeral 4	0.6% de los IN (10)
– Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.	Numeral 5	0.3% de los IN (11)
– No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.	Numeral 6	0.2% de los IN (13)



<b>Infracciones</b>	<b>Referencia</b>	<b>Sanción</b>
– No conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, o que estén relacionadas con éstas, durante el plazo de prescripción de los tributos.	Numeral 7	0.3% de los IN (11)
– No conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los micro archivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible en el plazo de prescripción de los tributos.	Numeral 8	0.3% de los IN (11)
– No comunicar el lugar donde se lleven los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de micro formas gravadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad.	Numeral 9	30% de la UIT
<b>4.CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES</b>	<b>Artículo 176°</b>	
– No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria, dentro de los plazos establecidos.	Numeral 1	1 UIT
– No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.	Numeral 2	30% de la UIT o 0.6% de los IN (14)
– Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta.	Numeral 3	50% de la UIT

<b>Infracciones</b>	<b>Referencia</b>	<b>Sanción</b>
– Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad.	Numeral 4	30% de la UIT
– Presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y período tributario.	Numeral 5	30% de la UIT (15)
– Presentar más de una declaración rectificatoria de otras declaraciones o comunicaciones referidas a un mismo concepto y período.	Numeral 6	30% de la UIT (15)
– Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta los lugares que establezca la Administración Tributaria.	Numeral 7	30% de la UIT
– Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria.	Numeral 8	30% de la UIT
<b>5. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA</b>	<b>Artículo 177°</b>	
– No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.	Numeral 1	0.6% de los IN (10)
– Ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar las obligaciones tributarias, antes del plazo de prescripción de los tributos.	Numeral 2	0.6% de los IN (10)

Infracciones	Referencia	Sanción
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de micro formas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante micro archivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información.</li> </ul>	Numeral 3	0.3% de los IN (11)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración.</li> </ul>	Numeral 4	Cierre (16)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.</li> </ul>	Numeral 5	0.3% de los IN (11)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad.</li> </ul>	Numeral 6	0.3% de los IN (11)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello.</li> </ul>	Numeral 7	50% de la UIT
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad.</li> </ul>	Numeral 8	50% de la UIT

Infracciones	Referencia	Sanción
– Presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables.	Numeral 9	0.3% de los IN  (11)
– No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria.	Numeral 10	50% de la UIT
– No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de micro formas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.	Numeral 11	0.3% de los IN  (11)
– Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones.	Numeral 12	0.3% de los IN  (11)
– No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.	Numeral 13	50% del tributo no retenido o no percibido
– Autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios sin seguir el procedimiento establecido por la SUNAT.	Numeral 14	30% de la UIT
– No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, en las condiciones que ésta establezca, las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tenga en conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública.	Numeral 15	50% de la UIT

Infracciones	Referencia	Sanción
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arqueos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte.</li> </ul>	Numeral 16	0.6% de los IN (10)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes.</li> </ul>	Numeral 17	0.6% de los IN (10)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos.</li> </ul>	Numeral 18	Cierre (17)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.</li> </ul>	Numeral 19	0.3% de los IN (11)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.</li> </ul>	Numeral 20	0.3% de los IN (11)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT.</li> </ul>	Numeral 21	Cierre o Comiso (18)

Infracciones	Referencia	Sanción
– No cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos.	Numeral 22	0.2% de los IN (13) o cierre (19)
– No proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del artículo 118° del presente Código Tributario.	Numeral 23	50% de la UIT
– No exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la SUNAT así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago.	Numeral 24	
– No exhibir o no presentar el Estudio Técnico que respalde el cálculo de precios de transferencia conforme a ley.	Numeral 25	0.6% de los IN (10) (20)
– No entregar los Certificados o Constancias de retención o percepción de tributos así como el certificado de rentas y retenciones, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias.	Numeral 26	30% de la UIT
– No exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32°A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que entre otros respalde el cálculo de precios de transferencia, conforme a ley.	Numeral 27	0.6% de los IN (10) (20)
<b>6.CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS</b>	<b>Artículo 178°</b>	

Infracciones	Referencia	Sanción
<p>– No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.</p>	Numeral 1	<p>50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución (21)</p>
<p>– Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.</p>	Numeral 2	<p>Comiso (7)</p>
<p>– Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.</p>	Numeral 3	<p>Comiso (7)</p>

<b>Infracciones</b>	<b>Referencia</b>	<b>Sanción</b>
– No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.	Numeral 4	50% del tributo no pagado.
– No pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada.	Numeral 5	30% de la UIT
– No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención.	Numeral 6	50% del monto no entregado.
– Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley N° 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el Artículo 11° de la citada ley.	Numeral 7	50% del tributo no pagado (22)
– Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11° de la Ley N° 28194 con información no conforme con la realidad.	Numeral 8	0.3% de los IN (11)

**Notas:**

- La sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes se aplicará con un máximo de diez (10) días calendario, salvo para aquellas infracciones vinculadas al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas en que se aplicará el máximo de noventa (90) días calendario; conforme a la Tabla aprobada por la SUNAT, en función de la infracción y respecto a la situación del deudor.
- La sanción de internamiento temporal de vehículo se aplicará con un máximo de treinta (30) días calendario, conforme a la Tabla aprobada por la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia.



- La Administración Tributaria podrá colocar en lugares visibles sellos, letreros y carteles, adicionalmente a la aplicación de las sanciones, de acuerdo a lo que se establezca en la Resolución de Superintendencia que para tal efecto se emita.
  - Las multas no podrán ser en ningún caso menores al 5% de la UIT cuando se determinen en función al tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, no entregado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia con excepción de los ingresos netos.
- (1) Se aplicará la sanción de internamiento temporal de vehículo o de comiso según corresponda cuando se encuentre al contribuyente realizando actividades, por las cuales está obligado a inscribirse. La sanción de internamiento temporal de vehículo se aplicará cuando la actividad económica del contribuyente se realice con vehículos como unidades de explotación. La sanción de comiso se aplicará sobre los bienes.
  - (2) Se aplicará la sanción de multa en todos los casos excepto cuando se encuentren bienes en locales no declarados. En este caso se aplicará la sanción de comiso.
  - (3) La multa que sustituye al cierre señalada en el inciso a) del cuarto párrafo del artículo 183° no podrá ser menor a 2 UIT.
  - (3-A) En aquéllos casos en que la no emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, no se haya cometido o detectado en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes se aplicará una multa de 1 UIT.
  - (4) La multa se aplicará en la primera oportunidad que el infractor incurra en la infracción salvo que éste la reconozca mediante Acta de Reconocimiento. Para este efecto, la referida acta deberá presentarse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al de la comisión de la infracción. La sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. A tal efecto, se entenderá que ha incurrido en una anterior oportunidad cuando la sanción de multa respectiva hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa o se hubiera reconocido la primera infracción mediante Acta de Reconocimiento.

En aquéllos casos en que la emisión y/u otorgamiento de documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión o que la emisión y/u otorgamiento de

comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT, no se haya cometido o detectado en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes, sólo se aplicará la multa.

- (5) La sanción de internamiento temporal de vehículo se aplicará a partir de la primera oportunidad en que el infractor incurra en esta infracción. La multa a que hace referencia el inciso b) del noveno párrafo del artículo 182°, será de 3 UIT.
- (6) La Administración Tributaria podrá aplicar la sanción de internamiento temporal de vehículo a partir de la tercera oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. A tal efecto se entenderá que ha incurrido en las dos anteriores oportunidades cuando las sanciones de multa respectiva hubieran quedado firmes y consentidas.
- (7) La sanción de comiso se aplicará de acuerdo a lo establecido en el artículo 184° del Código Tributario. La multa que sustituye al comiso señalada en el octavo párrafo del artículo 184° del Código Tributario, será equivalente al 15% del valor de los bienes. Dicho valor será determinado por la SUNAT en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días hábiles de levantada el Acta Probatoria. La multa no podrá exceder de 6 UIT. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT.
- (8) La Administración Tributaria podrá aplicar la sanción de comiso o multa. La sanción de multa será de 30% de la UIT, pudiendo ser rebajada por la Administración Tributaria, en virtud a la facultad que se le concede en el artículo 166°.
- (9) La sanción es aplicable por cada máquina registradora o mecanismo de emisión.
- (10) Cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

- (11) Cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.
- (12) La multa será del 0.6% de los IN cuando la infracción corresponda a no legalizar el Registro de Compras con los topes señalados en la nota (10).
- (13) Cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 8 UIT.
- (14) Se aplicará el 0.6% de los IN, con los topes señalados en la nota (10), únicamente en las infracciones vinculadas a no presentar la declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas y/o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.
- (15) La sanción se aplicará a partir de la presentación de la segunda rectificatoria. La sanción se incrementará en 10% de la UIT cada vez que se presente una nueva rectificatoria.
- Las declaraciones rectificatoria que se presenten como resultado de una fiscalización o verificación correspondiente al período verificado no les será aplicable el incremento mencionado siempre y cuando se realicen dentro del plazo establecido por la Administración Tributaria.
- (16) No se eximirá al infractor de la aplicación del cierre.
- (17) Cierre de establecimiento por un plazo de treinta (30) días calendario la primera vez, sesenta (60) días calendario la segunda vez y noventa (90) días calendario a partir de la tercera vez.
- (18) La sanción de cierre se aplicará para la primera y segunda oportunidad en que se incurra en la infracción indicada. La sanción de comiso se aplicará a partir de la tercera oportunidad de incurrir en la misma infracción. Para tal efecto, se entenderá que ha incurrido en una oportunidad anterior cuando la resolución de la sanción hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa.

- (19) La Administración Tributaria podrá aplicar la sanción de multa o cierre. La sanción de multa podrá ser rebajada por la Administración Tributaria, en virtud de la facultad que le concede el artículo 166°.
- (20) Para los supuestos del antepenúltimo y último párrafos del inciso b) del artículo 180° la multa será equivalente a 3.5 y 6.5 UIT respectivamente.
- (21) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Para tal efecto, se entiende por tributo resultante:

- En el caso del Impuesto a la Renta, al impuesto calculado considerando los créditos con y sin derecho a devolución, con excepción del saldo a favor del período anterior.

En caso, los referidos créditos excedan el Impuesto calculado, el resultado será considerado saldo a favor.

Tratándose de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, al resultado de aplicar el coeficiente o porcentaje según corresponda a la base imponible.

- En el caso del Impuesto General a las Ventas, al resultado de la diferencia entre el impuesto bruto y del crédito fiscal del período. En caso, el referido crédito exceda el impuesto bruto, el resultado será considerado saldo a favor.
  - En el caso del Nuevo Régimen Único Simplificado, a la cuota mensual.
  - En el caso de los demás tributos, el resultado de aplicar la alícuota a la base imponible establecida en las leyes correspondientes.
- b) En el Impuesto General a las Ventas, en caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del tributo omitido y el 50% del monto declarado indebidamente como saldo a favor.
- c) En el caso del Impuesto a la Renta Anual:
- En caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 50% del tributo omitido.
  - En caso se declare una pérdida correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 15% de la pérdida declarada indebidamente y el 50% del tributo omitido.
  - En caso se declare un saldo a favor indebido y una pérdida indebida, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 15% de la pérdida declarada indebidamente.
  - En caso se declare un saldo a favor indebido y una pérdida indebida, correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente, 15% de la pérdida declarada indebidamente y el 50% del tributo omitido.
- d) En el caso de que se hubiera obtenido la devolución y ésta se originara en el goce indebido del Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, el 100% del Impuesto cuya devolución se hubiera obtenido indebidamente.
- e) En el caso de omisión de la base imponible de aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones, o tratándose del Impuesto Extraordinario de Solidaridad e

Impuesto a la renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, el 100% del tributo omitido.

Para la aplicación de lo dispuesto en la presente nota, tratándose de los deudores tributarios que tienen una tasa distinta a la establecida en el Régimen General del Impuesto a la Renta y que hubieran declarado una pérdida indebida, la multa se calculará considerando, para el procedimiento de su determinación, en lugar del 15% el 50% de la tasa del Impuesto a la Renta que le corresponda.

- (22) La multa no podrá ser menor al 10% UIT cuando la infracción corresponda a la exoneración establecida en el literal c) del Apéndice de la Ley N° 28194, en los demás casos no podrá ser menor a 1 UIT.

## **Anexo N°05**

### **INFORMES SUNAT**

#### **INFORME N° 047-2001-SUNAT-K00000**

##### **SUMILLA:**

La entrega de dinero en efectivo, por concepto de combustible al personal Militar y Policial, pensionistas de las Fuerzas Armadas y Policía Nacional (artículo 2° del D.S. N° 037-2001), no encuadra en ninguno de los incisos contenidos en el artículo 34° del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo tanto, no constituye renta de quinta categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

#### **INFORME N° 057-2001-SUNAT-K00000**

##### **SUMILLA:**

1. Califica como exportación la remisión al exterior de los productos hidrobiológicos extraídos por embarcaciones calamareras de bandera extranjera que operan en aguas jurisdiccionales peruanas, y que son materia de consulta.

En ese sentido, dicha remisión no se encuentra gravada con el IGV, pero si con el IR puesto que los ingresos obtenidos por la exportación de los citados productos hidrobiológicos constituyen renta de fuente peruana.

2. Se encuentra gravada con el IGV y el ISC la venta de combustibles que efectúa el productor o importador de los mismos, a las embarcaciones materia de consulta.

#### **INFORME N° 155-2001-SUNAT/K00000**

##### **SUMILLA:**

La entrega de dinero en efectivo por concepto de combustible a favor del Personal Militar y Policial en situación de actividad, a que se refiere el artículo 1° del Decreto Supremo N° 037-2001-EF, constituye renta de quinta categoría para efecto de la legislación del Impuesto a la Renta, en tanto dicha asignación tenga carácter de libre disponibilidad por tratarse de una cantidad fija y periódica, no sujeta a reintegro por la parte no utilizada en el desempeño de las funciones del citado personal.

**INFORME N° 208-2001-SUNAT/K00000****SUMILLA:**

Está gravada con el IGV, la transferencia de combustible que efectúan las plantas procesadoras de la industria pesquera a las empresas pesqueras y asimismo, la transferencia de pescado que realizan las empresas pesqueras a las plantas procesadoras de la industria pesquera, pero sólo cuando se destine al procesamiento de harina y aceite de pescado.

**INFORME N° 325-2002-SUNAT/K00000****SUMILLA:**

El productor de combustible que importa dicho producto para venderlo en el país como bien final, no puede deducir el ISC pagado en la importación de tal bien.

**INFORME N° 388-2002-SUNAT/K00000****SUMILLA:**

1. El ISC pagado en la importación o adquisición de gasolina y demás combustibles derivados del petróleo puede ser deducido del impuesto que corresponda abonar a los productores de los bienes contenidos en el Apéndice III, siempre que dichos insumos sea utilizados para producir los bienes contenidos en el citado Apéndice.

El exceso de los pagos cuenta semanales del ISC puede ser aplicado como pago a cuenta del mes siguiente, no pudiéndose compensar contra futuros pagos cuenta.

2. En el caso de aguas minerales, medicinales naturales y artificiales, aguas gaseosas aromatizadas o no, agua natural procesada y acondicionada en envases, no puede compensarse contra los pagos a cuenta semanales del ISC el impuesto pagado en la importación o adquisición de bienes o insumos (que no sean gasolina y demás combustibles derivados del petróleo). En este caso, sólo procede que estos montos sean deducidos del impuesto que les corresponda abonar.

Ahora bien, tratándose de la cerveza (por estar comprendida en el literal B del nuevo Apéndice IV) y al igual que en el caso de la gasolina y los demás



combustibles derivados del petróleo, no se permite la deducción del ISC que gravó la importación de estos bienes, por cuanto la venta interna de los mismos no se encuentra afecta a este impuesto.

En todos estos casos, el exceso de los pagos a cuenta semanales del ISC puede ser aplicado como pago a cuenta del mes siguiente, pero no puede ser compensado contra futuros pagos cuenta.

### **INFORME N° 058-2003-SUNAT/2B0000**

#### **SUMILLA:**

La Ley de la Amazonía y sus normas reglamentarias no han tipificado como infracción administrativa-tributaria el que las empresas comercializadoras ubicadas en dicho ámbito geográfico vendan combustible que fue adquirido con exoneración del IGV e ISC a empresas comercializadoras o a consumidores, ubicados fuera de la Amazonía, facturando por dichas ventas sólo el IGV.

1. En principio, a fin de determinar si el servicio de transporte de combustible realizado por vía terrestre constituye un servicio independiente o accesorio a la operación de venta del bien, deberá evaluarse cada caso concreto, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, las condiciones contractuales pactadas para la venta del bien y los usos y costumbres que pudieran ser aplicables.

2. Tratándose de una empresa proveedora de combustible que contrata con su cliente la venta de dicho bien para ser entregado en el lugar designado por este último, y que contractualmente se acuerda que el precio de venta está compuesto por el valor del combustible y del transporte (flete); puede señalarse que si con motivo de la venta de bienes a su cliente la empresa proveedora brinda el servicio de transporte y para ello requiere contratar unidades de transporte para la entrega de dichos bienes en el lugar designado contractualmente por este último, el servicio de transporte resultará accesorio a la operación de venta de los citados bienes; debiéndose entender que la retribución por el servicio de transporte forma parte del valor de venta de los bienes.

En consecuencia, en dicho supuesto, sólo se encontrará sujeto al SPOT el servicio de transporte por vía terrestre contratado por la empresa proveedora de combustible.

### **INFORME N° 048-2007-SUNAT/2B0000**

#### **SUMILLA:**

1. En principio, a fin de determinar si el servicio de transporte de combustible realizado por vía terrestre constituye un servicio independiente o accesorio a la operación de venta del bien, deberá evaluarse cada caso concreto, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, las condiciones contractuales pactadas para la venta del bien y los usos y costumbres que pudieran ser aplicables.

2. Tratándose de una empresa proveedora de combustible que contrata con su cliente la venta de dicho bien para ser entregado en el lugar designado por este último, y que contractualmente se acuerda que el precio de venta está compuesto por el valor del combustible y del transporte (flete); puede señalarse que si con motivo de la venta de bienes a su cliente la empresa proveedora brinda el servicio de transporte y para ello requiere contratar unidades de transporte para la entrega de dichos bienes en el lugar designado contractualmente por este último, el servicio de transporte resultará accesorio a la operación de venta de los citados bienes; debiéndose entender que la retribución por el servicio de transporte forma parte del valor de venta de los bienes.

En consecuencia, en dicho supuesto, sólo se encontrará sujeto al SPOT el servicio de transporte por vía terrestre contratado por la empresa proveedora de combustible.

#### **INFORME N.º 114-2012-SUNAT/4B0000**

##### **SUMILLA:**

Los agentes autorizados a que se refieren las disposiciones del FISE, no se encuentran dentro del alcance de la exclusión de la Ley del Nuevo RUS, referida al desarrollo de actividades de comercialización de combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos, de acuerdo con el Reglamento para la Comercialización de Combustibles Líquidos y otros productos derivados de los Hidrocarburos.

No obstante, si los indicados agentes autorizados incurrieran en cualquiera de los demás supuestos de exclusión mencionados en la Ley del Nuevo RUS, no podrán acogerse o mantenerse en dicho Régimen.

#### **INFORME N.º 212-2013-SUNAT/4B0000**

De acuerdo con lo expuesto, debemos concluir lo siguiente:

1. Las naves que llegan al país con combustible y aceite remanente se clasifican en conjunto como un barco del capítulo 89 del arancel y, en consecuencia,

considerados como una sola mercancía, son susceptibles de acogimiento al régimen de admisión temporal para reexportación en el mismo estado al amparo de la Ley N° 28583.

2. El valor del combustible y aceite remanente, forma parte del valor en aduanas de la nave para efectos de su destinación aduanera.

**Anexo N° 06****JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL****RTF No. 00415-5-2000****SUMILLA**

Se declara nula e insubsistente la apelada, debiendo la Administración Tributaria emitir nuevo pronunciamiento, ya que ha procedido a determinar la deuda tributaria en base a la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Ventas o Ingresos, no habiendo aplicado correctamente el numeral 10) del artículo 64° del Código Tributario, toda vez que pretende trasladar la causal que resulta ser una condición previa para efectuar la determinación sobre base presunta, cuando dicho procedimiento únicamente puede ser seguido una vez que ha quedado demostrada la misma. Asimismo, según consta en los papeles de trabajo presentados, no queda demostrado que la omisión en el Registro de Ventas fue porque determinados comprobantes de pago no se habían anotado en el referido registro, correspondiéndole la carga de la prueba a la Administración Tributaria.

**RTF No. 00417-5-2000****SUMILLA**

Se declara nula e insubsistente la apelada, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento, luego de dar cumplimiento a la RTF N° 415-5-2000, que determinó la nulidad e insubsistencia del recurso de apelación interpuesto por el recurrente, cuya materia de la controversia se refiere a la misma del caso de autos, es decir la determinación sobre base presunta de la obligación tributaria.

**RTF No. 00078-5-2000****SUMILLA**

Se remiten los actuados a la Administración Tributaria, a fin de que previa evaluación de la validez de su acogimiento al RUS, deje sin efecto la Resolución de Determinación impugnada.

**RTF No. 323-5-2000**

**SUMILLA**

Se declara nula e insubsistente la apelada, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento, ya que no se ha seguido el procedimiento sobre base presunta por sobrantes de inventario prevista en el artículo 69º del Código Tributario, ni se ha constatado que el referido sobrante de inventarios sea un negocio al margen de los libros de contabilidad. Asimismo, las Resoluciones de Multa impugnadas, emitidas por declarar cifras o datos falsos, al sustentarse en lo señalado precedentemente, serán resueltas en igual sentido.

**RTF No. 15385-3-2010****SUMILLA**

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de intendencia que declaró procedente en parte la solicitud de devolución presentada respecto del Impuesto Selectivo al Consumo de enero a abril de 2005 y dispuso la aplicación de la nota de crédito negociable contra la deuda contenida en una orden de pago. Se señala que, si bien el beneficio de devolución del 20% del Impuesto Selectivo al Consumo pagado en la adquisición del combustible Diesel 2, de acuerdo con la Ley N° 28226 y su reglamento debía ser adquirido de proveedores que, entre otros, contaran con la constancia de inscripción vigente en el Registro de Hidrocarburos para la comercialización de combustibles, emitida por el Ministerio de Energía y Minas, en el caso, respecto de las constancias de registro provisional no se tiene certeza de si se encontraban vigentes para todos los períodos materia de autos, motivo por el cual corresponde revocar la resolución apelada a fin de que la Administración verifique dicha situación y emita pronunciamiento sobre el particular.

**RTF No. 03962-8-2014****SUMILLA**

Se revoca la apelada en el extremo referido a los reparos por omisión de venta de combustible no anotada en el registro de ventas y ventas omitidas por ajuste de inventario no sustentado y se dejan sin efecto las resoluciones de determinación y de multa. Se señala que si bien la Administración comparó el total de ventas consignadas en los reportes diarios del sistema PEC con el total mensual de ventas de combustible anotadas en el registro de ventas, de ello no es posible conocer con certeza que las diferencias halladas se debieron efectivamente a ventas pues de lo actuado en autos, no se observa que se hubiese determinado

cuáles fueron las operaciones de ventas realizadas en las que se identifique al adquirente, la oportunidad en que éstas se efectuaron y el valor pactado en cada una de ellas, que son los elementos esenciales para determinar sobre base cierta. Asimismo, en cuanto al segundo reparo, se señala que la Administración se limitó a indicar que las diferencias de inventario no sustentadas calificaban como ventas para efectos del IGV y del Impuesto a la Renta, sin embargo, se desconoce el destino de los bienes objeto de la diferencia siendo que la Administración asumió que se trataba de ventas omitidas, a lo que se agrega que para determinar sobre base cierta, la Administración debía contar con todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho que le permitan apreciar en forma cierta y directa la materia imponible, por lo que debía verificar si efectivamente ocurrió la transferencia de propiedad, apropiación o autoconsumo de los bienes, lo que no se aprecia que haya realizado al momento de efectuar el presente reparo.

**RTF No. 05553-4-2003**

### **SUMILLA**

Se confirma la apelada respecto a un valor emitido de conformidad con la información contenida en el Registro de Compras de la recurrente. Se declara la nulidad e insubsistencia de la apelada a efecto que la Administración sustente los motivos que le habrían permitido iniciar la fiscalización conforme a la excepción prevista en el artículo 81º del Código Tributario. En cuanto al reparo al crédito fiscal por operaciones no reales por compra de combustible, se señala que según los registros contables del proveedor, no tuvo movimiento comercial de venta de petróleo y exhibió los comprobantes de pago en blanco, siendo además que se tomaron manifestaciones tanto del proveedor como del representante legal de la recurrente que corroboran que se vendieron las facturas en blanco sin que medie la compra real de combustible, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley. Se declara la nulidad e insubsistencia de la apelada respecto al reparo de otras facturas por el mismo concepto, por cuanto la acotación sólo se basa en manifestaciones, no habiendo efectuado el cruce de información con los proveedores ni habiendo solicitado a la recurrente la sustentación de las operaciones. Se revoca la apelada en relación a una multa emitida por la infracción establecida por el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario, siendo que correspondía acotar por la infracción del numeral 1 del mismo artículo, lo que también efectuó la Administración, procediendo a re liquidar el monto de esta última. Se indica además que si bien los representantes

legales de la recurrente se encuentran comprendidos en una denuncia penal por la comisión del delito de defraudación tributaria en agravio del Estado, en el caso de autos no resulta necesario para emitir pronunciamiento esperar la sentencia emitida por el Poder Judicial, toda vez que la materia controvertida en el caso de autos (compra no real de combustible) no se encuentra en investigación en el citado proceso.

## **Anexo N° 07**

### **PROPUESTA MODELO DE PLAN DE AUDITORÍA TRIBUTARIA PREVENTIVA**

#### **1. ANTECEDENTES DE LA EMPRESA**

#### **2. PERSONAL Y POLÍTICA SALARIAL**

#### **3. ASPECTOS CONTABLES**

3.1. Procesamiento de datos.

3.2. Políticas contables.

#### **4. ASPECTOS ADMINISTRATIVOS**

4.1. Estructura orgánica.

4.2. Principales funcionarios.

4.3. Localización.

#### **5. AUDITORÍA DE AÑOS ANTERIORES**

#### **6. ESTRATEGIA DE AUDITORÍA**

6.1. Objetivos de la auditoría.

6.2. Evaluación de ambientes de control.

6.3. Riesgos de auditoría.

#### **7. ADMINISTRACIÓN DE LA AUDITORÍA**

7.1. Personal.

7.2. Fechas de las Visitas.

7.3. Informes.

#### **8. DETERMINACIÓN DE LOS PRINCIPALES RUBROS CON RIESGO**

##### **RUBRO**

##### **RIESGO**



## 9. EJECUCIÓN DEL TRABAJO

ÁREA	PRUEBAS INICIALES	PRUEBAS FINALES

Preparado por:	firma:	fecha:
Revisado por:	firma:	fecha:
Aprobado por:	firma:	fecha:

**Anexo N° 08****MODELO DE INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES****A los Señores Accionistas y Directores****Empresa.....**

Hemos efectuado una Auditoría Tributaria Preventiva IGV- Renta al balance general de la..... al 31 de diciembre de..... y a los correspondientes Estados de Ganancias y Pérdidas, de cambios en el patrimonio neto y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha.

La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la Gerencia General de la empresa.....

Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre Estados Financieros en base a la auditoría tributaria preventiva que efectuamos.

Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas tributarias vigentes al período auditado del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta empresarial y de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario. Estas normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría tributaria preventiva con la finalidad de obtener seguridad razonable que los Estados Financieros no contengan errores importantes que originen contingencias tributarias a su empresa.

Una auditoría tributaria preventiva comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de evidencias que respaldan los importes y las divulgaciones reveladas en los estados financieros han sido realizadas de acuerdo con la normatividad tributaria sobre la materia.

En nuestra opinión, los Estados Financieros adjuntos, presentan razonablemente, en todos los aspectos de importancia, la situación tributaria de la empresa..... al 31 de diciembre de....., los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha de conformidad con las normas tributarias sobre la materia.

Ciudad..... de..... de.....

**Refrendado por.**

**Contador Público Colegiado**